

دراسات متقدمة في المحاسبة عن الضرائب

(فى ضوء المتغيرات الاقتصادية الدولية)

الجزء الأول

دكـــــــــتـــــور

أمين السيد أحمد لطفى

دكتـــــــوراه الفلسفة فى المحـــاسبة

أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة القاهـرة

محاسب قانـــونى وخبير ضـــرائـــب

زمـــيل جـــمعية الضــرائب المصريـــة

رئيس الجمعية المصرية للاستشارات الادارية

توزيع

دار النهضة العربية
٢٢ ش عبد الخالق ثروت

مكتبة الاكاديمية
١٢١ ش التحرير – الدقى

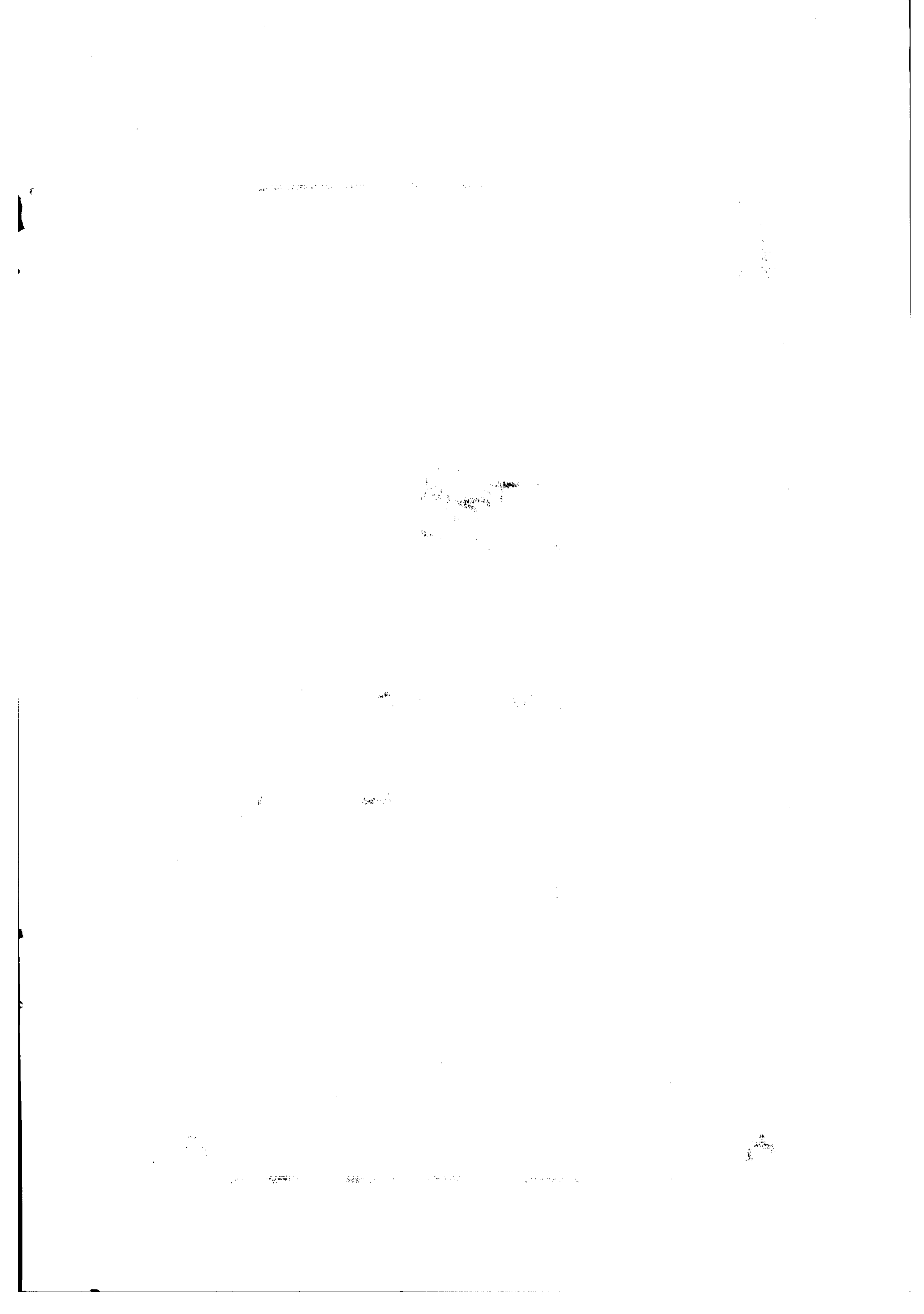
القاهرة
٢٠٠٠

بسم الله الرحمن الرحيم

(وقالوا الحمد لله الذى هدانا لهذا

وما كنا لنهتدى لولا ان هدانا الله)

صدق الله العظيم



إهداء الى ، ،

زوجتى ،

وسارة ،

وأحمد . .

*** المؤلف فى سطور :**

١- أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة القاهرة .

٢- ماجستير المحاسبة عام ١٩٨٥.

٣- دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة عام ١٩٨٩.

٤- تأليف أكثر من ٣٢ كتاب علمى فى مختلف مجالات العلوم المحاسبية .

٥- إعداد اكثر من ١٥ بحث علمى جميعهم تم تحكيمها ونشرها فى المجلات العلمية وغالبيتهم تم مناقشته فى مؤتمرات وندوات .

٦- المشاركة فى مختلف المؤتمرات و الندوات بتقديم البحوث وأوراق العمل والقاءها فى مجالات المحاسبة و المراجعة و الضرائب .

٧- محاسب و مراجع قانونى (عنوان المقر الرئيسى للمكتب ٣٦شارع شريف- وسط البلد - القاهرة) .

٨- عضو بجمعية المحاسبين و المراجعين المصرية ،وزميل جمعية الضرائب المصرية .

٩- رئيس مجلس ادارة الجمعية المصرية لخدمات الاستشارات الادارية .

مقـــــدمة

لعل من اهم مظاهر العولمة وانعكاساتها على نظم المحاسبية عن الضرائـــب هو ظهور متغيرات اقتصادية دولية جديدة ترتب عليها ظهور أنماط مستحدثة في نظم المعلومات ونقلها ، فضلاً عن ظهور أنواع جديدة من الخدمـــات والتجــارة وماتحققه تلك الأنشطة للقائمين عليها بشكل مباشر او غير مباشر من أرباح .

ومن جهه فقد ارتبطت تلك المتغيرات الاقتصادية الدولية بتطويـــر منشــآت الأعمال المحليه أو الأجنبية من أشكال وصور مباشرتها لأنشتطها، ومـــن جهــة أخرى كان لتلك المتغيرات انعكاساتها على نظم المحاسبة عن الضرائب علي هذه الممارسات ، و لعل أبرز هذه الآثار حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية علـــي المحاسبة عن الضرائب ،الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة عـــن الضرائـــب علـــى أنشطة الصادرات والصناعات ، والاتاوات والخدمات الفنية الدولية ، والمحاســـبة عن الضريبة على القيمة المضافة للسلع والخدمــــات ، والحوافــز والإعفــاءات الضريبية لمشروعات الاستثمار .

يتضمن هذا الكتاب اذن مجموعة من الدراسات المتقدمة للمحاســـبة عـــن الضرائب فى ضوء العولمه والمتغيرات الاقتصادية الدوليـــة ، وفـــى ســـبيل تحقيق ذلك تم تقسيمة الى ستة فصول رئيسية ، حيث تناول الفصل موضـــوع القياس والإفصاح الضريبى لضريبة الدخل فـــى القوائـــم الماليـــة للشـــركات المساهمة بين متطلبات التشريع الضريبى ومعايير المحاسبة الدوليـــة ، بينمـــا أهتم الفصل بموضوع اتجاهات المحاسبة الضريبية على الايرادات الناجمة من الاتاوات ومقابل الخدمات المرتبطة بالمعاملات الدولية ، أما الفصل الثالث فقد ركز على موضوع الاتجاهات المعـــاصرة للمحاســـبة الضريبيـــة لأنشـــطة الصناعات والصادرات ، بينما استعرض الفصل الرابع موضـــــوع الحوافـــز والاعفاءات الضريبية المقررة فى قانون الاستثمار ، أما الفصل الخامس فقـــد استعرض المشكلات الضريبية المرتبطة بتطبيق القانون ٥ لسنة ٩٨ المعـــدل

للمواد ٢٩ ، ١١٤ ، ١١٨ عن القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ ، واخيراً فقد اهتم الفصل السادس بموضوع المشكلات المعاصرة عن المحاسبة عن ضريبة المبيعات والقيمة المضافة .

والكتاب موجه إلى كل من يرغب فى الاطلاع على مرجع مصدر يجمع بين الناحيتين العملية والنظرية ، وهو يعد مقرراً دراسياً ملائماً لطلاب مرحلة البكالوريوس أو الدراسات العليا لكليات التجارة من جهة ، ومن جهة أخرى فهو موجهه أيضاً لاى قارىء اياً كان دارساً أو استاذاً وسواء أكان القارىء مكلفاً بالضريبة او ممتهناً ، سواء أكان محاسباً أو مراجعاً قانونياً أو عاملاً فى الادارة الضريبية أو منشآت الأعمال الخاصة أو العامة .

وقد تم مراعاة أن يكون أسلوب تناول موضوعات ذلك الكتاب متميزاً وفريداً من ناحية الوضوح والعمق والدقة وعدم التعقيد والبعد عن الشكلية والتقليد من ناحية ، ومن ناحية أخرى فقد اعتمد المؤلف على مزج العلم المحاسبى بالمحاسبة المهنية ، حتى يرتقى العمل المهنى عن طريق إضافة العلم للممارسة التطبيقية ، وفى ذات الوقت تحديد ما يجب أن يضاف من خبرات العمل الميدانى للعلم .

وختاماً يأمل المؤلف أن يكون الله قد وفقه فى اخراج ذلك الكتاب فى أفضل صورة ممكنة ، وأن يكون قد أسهم بجهد فى إثراء المكتبة العربية فى هذا المجال ، وأن يكون قد شارك فى توفير أساس علمى وتفسير تطبيقى واضح فى مجال المحاسبة عن الضرائب .

اسأل الله العلى القدير أن يتم فضله وأن يفتح باب رحمته وعلمه النافع ، إنه نعم المولى ونعم النصير .

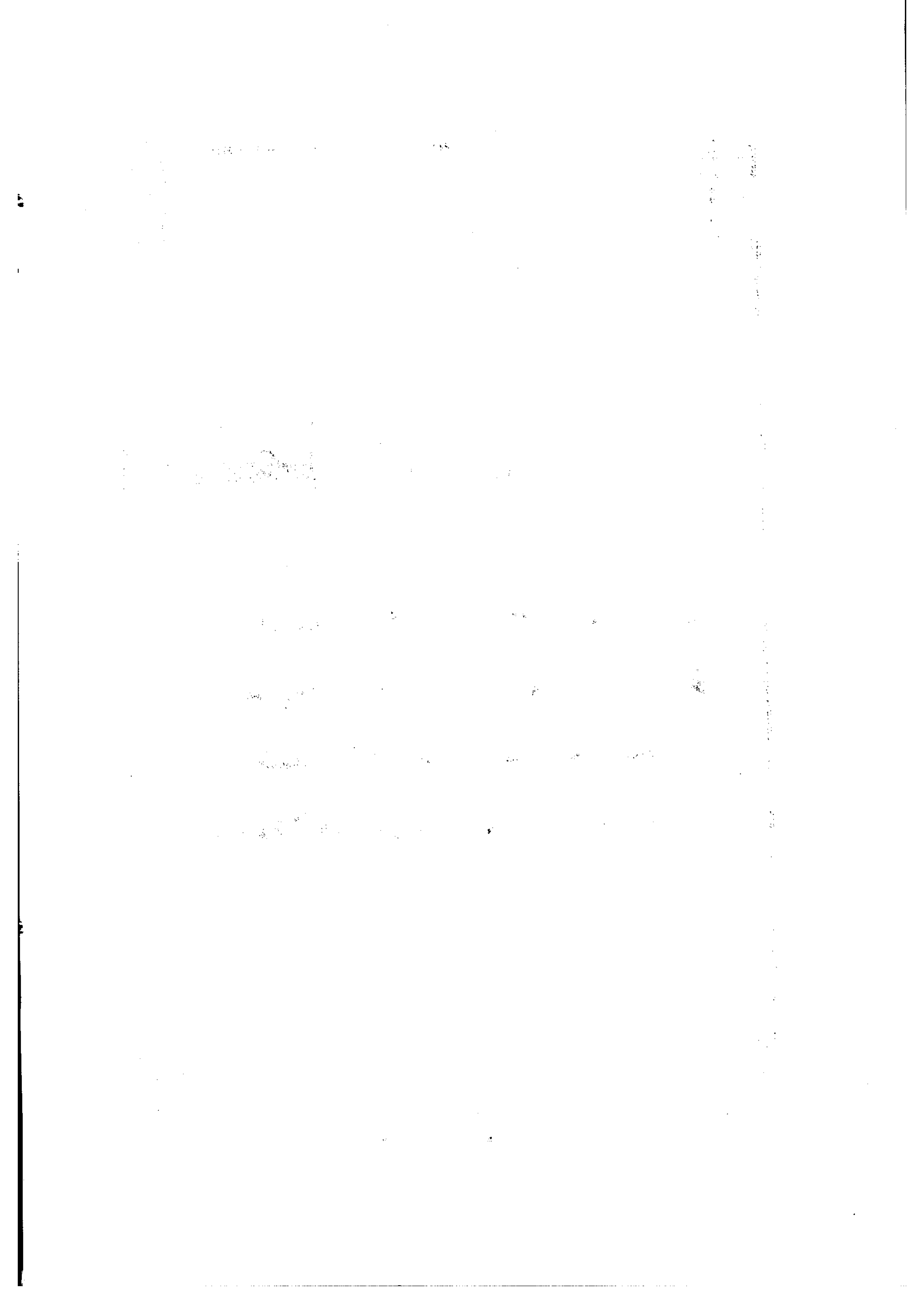
المؤلف

دكتور / أمين السيد أحمد لطفى

القاهرة ٢٠٠٠

الفصل الأول

القياس و الأفصاح الضريبى لضـــريبة الـدخل فى القـــوائم المالية للشركـــات المساهمـــة بـين متـطـلبات التشريع الضريبى ومعايير المحاسبة الدولية



الفصل الأول

القياس و الأفصاح المحاسبى لضريبة الدخل فى القوائم المالية للشركات المساهمة بين متطلبات التشريع الضريبى و معايير المحاسبة الدولية

مقدمـــة

تطبيقاً لنص المادة الأولى من القرار الوزاري رقـــم ٥٠٣ لســنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية ، يتعين أعداد التقارير عن نشاط شركات المساهمة ونتائج أعمالها و القوائم المالية لها وفقـــا لمعايير المحاسبة المصرية . كما يتم مراجعة حسابات تلك الشـــركات وفقـــا لقواعد المراجعة الدولية .

وقد تم إصدار عشرين معيار محاسبي مصري فى ضوء أحدث المعـــايير المحاسبية الدولية الصادرة حتى عام ١٩٩٧ وبما لا يتعـــارض مـــع أحكـــام القوانين و القرارات التي تلتزم بتطبيقها الشركات الخاضعة لأحكـــام القـــانون ١٥٩لسنة ٨١ و تعديلاته و القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وتعديلاته .

ويعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) الصادر بعنوان المحاســـبة عـــن الضرائب على الدخل من المعايير المحاسبة الدولية التي لم يصـــدر بهـــا معيـــار محاسبي مصرى بعد ، وتبدو أهمية ذلك المعيار فى أنه يركز على دراسة كيفيـــة المحاسبة عن الضرائب على الدخل شاملة تحديد قيمة مصروف الضريبة عـــن الفترة المحاسبية و أرصدتها وكيفية عرض تلك المبالغ بالقوائم المالية [١] .

---

[١] بلغ عدد المعايير المحاسبية الدولية التى صدرت فى شكلها النهائى حتى يوليو١٩٩٧ عدد (٣٣) معيار محاسبى دولى لمزيد من التفصيل يراجع :-

-د. أمين السيد أحمد لطفى- الأفصاح فى التقارير المالية لشركات المساهمة و دور و أجراءات مراقب الحسابات طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) – دار النهضة العربية – القاهرة – ١٩٩٨ .

يهتم هذا الفصل بدارسة معيار المحاسبة عن ضرائب الدخل فى القوائم المالية ، حيث يتم مناقشة الآثار الضريبية للفروقات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبى وإظهارها فى شكل ضرائب مؤجله من خلال دارسة تحليلية وتطبيقية للمحاسبة الدولى رقم (١٢) بهدف التوصل الى معيار محاسبى مصرى يتمشى مع المعيار المحاسبى الدولى ، وبما لايتعارض مع أحكام القوانين والقرارات التى تلتزم بتطبيقها الشركات المساهمة الخاضعة لقانون الشركات أو قانون سوق المال أو قانون الضرائب على الدخل ، مع مراعاة واستيفاء متطلبات التطبيق والممارسة العملية .

و تبدو أهمية ذلك البحث فى تركيزه الأهتمام على موضوع هام فى مجال المحاسبة الضريبية لأرباح شركات الأموال ، حيث يهتم البحث بصفة رئيسية بتحديد السياسات المحاسبية الواجبة الأتباع عند قياس ضريبة الدخل المقررة طبقاً للتشريعات الضريبية و قواعد الأفصاح عنها فى القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ، بالأضافة لذلك يهتم البحث أيضاً بدراسة مدى اتساق تلك الأسس المحاسبية ما هو مطبق فى الواقع العملى عند أعداد شركات المساهمة لقوائمها المالية فيما يتعلق بقياس و الأفصاح عن ضريبة الدخل .

تحقيقاً لذلك سوف يتم تقسيم الفصل الى الموضوعات التالية :-

١- إطار المعاملة الضريبية لأرباح شركات المساهمة .
٢- طبيعة واسباب الفروقات بين الدخل المحاسبى والضريبى لشركات المساهمة .
٣- المحاسبة عن ضرائب الدخل طبقاً لطريقة الضرائب الواجبة السداد .
٤- المحاسبة عن ضرائب الدخل طبقاً لطريقة المحاسبة عن الأثر الضريبى .
- مدخل التأجيل الضريبى .
- مدخل الالتزام الضريبي .
٥- عرض الضريبة على الدخل والإفصاح عنها في القوائم المالية .

١- أطار المعاملة الضريبية لارباح شركات المساهمة

بوجه عام يفرق النظام الضريبي المصري فيما يتعلق بـالضرائب علـى الدخل بين الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين (الأفراد) والضريبـة على أرباح الأشخاص الاعتبارية (شركات الأموال)، حيث تخضـع دخـول الفئة الأولى إلى نظام الضريبة الموحدة **Unitary or global Tax** التى تتميز بأنها ذات أسعار تصاعدية **Progressive Rate** ، أما دخـول الفئـة الثانيـة فتخضع لنظام الضريبة على الأرباح شركات الأموال والتي تتميز بأنهـا ذات أسعار نسبية **proportional Rates** .(١)

ويمكن التمييز بين عدة أنظمة رئيسية للضريبة علـى أربـاح الشـركات المساهمة هى :(٢)

ا- النظام الكلاسيكي

فى ظل هذا النظام تخضع الأرباح التى يحققها الشخص الاعتبارى لمعدل الضريبة على أرباح الشركات ، وعند توزيع تلك الارباح علـى المسـاهمين تخضع مره أخرى للضريبة على التوزيعات . ولاتكـون تلـك التوزيعـات مخصومة من الأرباح الخاضعة للضريبةعلى أرباح الشركات .

---

(١) لمزيد من التفصيل يراجع:-

- د. أمين السيد احمد لطفى- بحوث و دراسات فى تطوير و اصلاح نظم الضرائب فى مصر- دار النهضة العربية – القاهرة-١٩٩٦ .

(٢) ينظر بالتفصيل :-

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على ارباح منشآت الاعمال – الضريبة على ارباح شركات الأموال، دار النهضة العربية ، ١٩٩٤ ،ص ٣٣ – ٤٣ .

- د. سعيد عبد المنعم محمد ، المعاملة الضريبية لشركات الاموال فى مصر فى ضوء الاتجاهات المعاصرة ، المؤتمر الضريبى الثامن بعنوان الانظمة الضريبية وسياسات الاستثمار فى أفريقيا ، القاهرة ، ٢-٥ ديسمبر ١٩٩٦ .

من هنا تكون توزيعات الأرباح قد خضعت لكل من ضريبة الشركات و الضريبة على التوزيعات ، فى حين تكون الأرباح المحتجزة أو غير الموزعة قد خضعت فقط لضريبة الشركات ، ومن هنا يطلق على ذلك المدخل بنظـــام الضريبة المنفصل **Separate Tax System** .

٢- نظام الخصم :

فى ظل هذا النظام تخضع أرباح الشركات للضريبة علـــى أربـــاح شـــركات الأموال ، الا انه عند توزيع تلك الأرباح على المساهمين فأن جزء من ضريبـــة الشركات المدفوعة تعالج على أنها مسدده بواسطة المساهمين ، بعبارة أخرى أن جزء من ضريبة الشركات يكون محسوباً للمساهمين كخصم من التزامهم بضريبة الدخل الشخصية على التوزيعات ، ومن هنا قد يطلق على ذلك المدخـــل بنظـــام الضريبة على الأرباح غير الموزعة **Undistributed Profits Tax System**

٣- نظام المعدلين :

تأسيسا على ذلك النظام تفرض الضريبة على الأربـــاح الموزعـــة علـــى المساهمين بمعدل ضريبى أقل نسبياً من ذلـــك المفـــروض علـــى الأربـــاح المحتجزة غير الموزعة بالشركة ، بعبارة أخرى يوجد معدلان أحدهما مرتفع يطبق على الارباح المحتجزة ، والثانى منخفض يطبق على الأرباح الموزعة ، أخذاً فى الاعتبار ان تلك الأرباح ستخضع مره أخرى للضريبة على الدخل الشخصي للأفراد المساهمين .

٤- نظام الضريبة على أرباح شركات الأموال فى مصر .

بمقتضى ذلك النظام يتم إخضاع الأرباح الكلية السنوية لضريبة الشركات ، وبالتالى يتم أستبعاد الأرباح الموزعة من الخضوع للضريبة علـــى دخـــول الأفراد المساهمين .

ومنذ فرض الضريبة فى مصر بمقتضى القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ كـــانت الأرباح التى تحققها أي شركة أموال ومن بينها الشركة المساهمة – تخضـــع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، اما ما توزعه من أرباح أو فوائد كان يخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة . بعبارة أخـــرى فان أرباح شركة المساهمة كانت تخضع للضريبة مرتين الأولى عندما تتحقق تلك الأرباح والثانية عندما يتلقى المساهم تلك الأرباح فى صورة توزيعات .

وقد حرص المشرع الضريبي المصرى علـــى تفـادى ذلـك الازدواج الضريبي الاقتصادى بالنص الذى أورده فى المادة (٣٥) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ومؤداه أن يخصم لشركات المساهمة من الأرباح التى تستحق عليها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية مبلغ يعادل مجموع المبالغ التى وزعـــت من الأرباح وأديت عنها بالفعل ضريبة القيم المنقولة.

و بصدور القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته بشأن الضرائب على الدخل ، تم أستحدث الضريبة على أرباح شركات الأموال ، وتم القضاء نهائياً مـــا كـــان موجود من ازدواج فى الضريبة الذى كان يتمثل فى إخضاع توزيعـــات أربـــاح اسهم شركات المساهمة من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة .

وتطبيقاً لقانون الضرائب على الدخل رقـــم ١٥٧ لســـنة ١٩٨١ المعـــدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ أصبحت المعاملـــة الضريبـــة لأربـــاح شـــركات المساهمة على النحو التالى :-

أ- تفرض ضريبة سنوية على صافى الارباح الكلية لشركة المساهمة المشتغلة فى مصر آياً كان الغرض منها ، [1] .

---

[1] يطلق عليها الضريبة على ارباح شركات الاموال ، وقد عددت الماره (١١١) من القانون الاشخاص الخاضعة للضريبة بجانب شركات المساهمة وهى الشركات الخاضعة لاحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ او الخاضعة لاية قوانين أخرى مثل شركات قطاع الاعمال العامة الخاضعة للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ، وغيرها الاشخاص الاعتبارية ، والبنوك وشركات ووحدات القطاع العام ، والبنوك والشركات والمنشأت الاجنبية التى تعمـل فـى مصر بالاضافة الى الهيئات العامة وغيرها من الاشخاص الاعتبارية العامة .

وذلك على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها، بعبارة أخرى يخضع للضريبة الأرباح الناتجة من ممارسة الشركة لنشاطها العادي بالإضافة الـــى الأرباح الناتجة من بيع الأصول الرأسمالية او من التعويضات مقابل هلاكهـــا أو الاستيلاء عليها أثناء قيامها أوعند انقضائها[١]

ب- تفرض الضريبة على أرباح شركات المساهمة بسعر نسبى يبلغ ٤٠٪ ، وفيما عد أرباح الأنشطة الصناعية أو التصديرية ، فيكون سعر الضريبة ٣٢٪ ، وأرباح شركات البحث عن البترول التى تربطها بالدولة اتفاقيات يفرض عليها ضريبة بسعر ٤٠,٥٥٪.[٢]

جـــ - منح المشرع الضريبي عديد من الإعفاءات الضريبة **Tax Exemptions** للشركات المساهمة ، سداد إعفاءات دائمـــة أم مؤقتـــة **Permanent or Temporary (Tax holiday)** لعل ابرزها مايلى :- [٣]

١- مبلغ يعادل نسبة معينة من رأس المال المدفوع بما لا يزيد علـــى الفـــائدة التى يقررها البنك المركزي المصرى على الودائع لدى البنوك عن ســـنة المحاسبة ، وذلك بشروط أن تكون الشركة من شركات المساهمة التابعـــة للقطاع العام أو الخاص وأن تكون أوراقها المالية مقيدة بالبورصة .

٢- الأرباح الناتجة من اندماج الشركة فى شركة مساهمة أخرى أواكثر .

٣- ما تنتجه الأسهم أو الحصص التى تحصل عليها الشركات المساهمة من أرباح فى مقابل ما قدمته عيناً أو نقداً فى تأسيس شركة مساهمة أخرى .

---

(١) ينظر بالتفصيل المادتين (١١٤) ،(١١٧) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

(٢) ينظر نص المادة (١١٢) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ،والتعليمات التفسرية رقم (١) لمصلحة الضرائب لتلك المادة الصادرة فى يونيو ١٩٨٧ .

(٣) وردت كافة تلك الاعفاءات الضريبية فى المادة (١٢٠) من ذات القانون خلال البنود ١-٨ من ذات المادة .

٤- الأرباح التى توزعها فى كل سنة مالية شركات المساهمة المصرية التـــى يكون الغرض منها استثمار أموالها في الأسهم والسندات على اختـــلاف أنواعها بمقدار ما تحصل عليه من إيرادات تلك الأسهم والسندات خـــلال السنة المالية .

٥- ما تنتجة الأسهم أو الحصص التى تحصل عليها الشركات المساهمة من أرباح فى مقابل مساهمتها فى شركة مساهمة أخرى بمقدار مجموع هذه الإيـــرادات بعد خصم ١٠٪ من قيمتها مقابل نصيبها فى مصاريف الاستثمار .

٦- عوائد السندات التى تصدرها شركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخـــاص بما لا يزيد عن معدل العائد المقرر من البنك المركزي المصري على الودائـــع لدى البنوك لأجال تساوى أجال السندات .

٧- أرباح شركات تربية النحل - (إعفاء نهائي غير مقيد) .

٨- أرباح شركات استصلاح واستزراع الأراضى لمدة عشرة سنوات .

٩- ارباح شركات انتاج الدواجن وحظائر المواشي وتسمينها وشـــركات مصـــايد الأسماك لمدة خمسة سنوات .

١٠- أرباح الشركات الصناعية وتستخدم خمسين عاملاً فأكثر لمـــدة خمســـة سنوات تبدأ من أول سنة تالية لبداية الإنتاج .

د- هناك عديد من الحوافز الضريبية بخلاف الإعفاءات التـــى تتمتـــع بهـــا الشركات المساهمة لعل أبرزها ما يأتى : [1]

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع

- د. أمين السيد لطفى ، تحليل وتقييم الحوافز والاعفاءات الضريبية مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ ، ص ٢-٢٥ .

أ- رد الضريبة

تطبيقاً لنص المادة (١١٧) من قانون تستنزل الضريبة على الأرباح الرأسمالية من الضريبة المستحقة على الشركة المساهمة فى السنة أو السنوات التالية للبيع أو الاستبدال ، بشرط أن يتم الاستخدام الكامل لثمن البيع أو التعويضات ، وان يتم الاستخدام فى نفس السنة التى تم فيها البيع والحصول على التعويضات أو فى خلال السنتين التاليتين ، وان يتخذ الاستخدام شكل أصول رأسمالية مشتراة جديدة ، وان تؤدى تلك الأصول الى زيادة الإنتاج وتحسينه .

ب- ترحيل الخسائر للأمام Loss Carry Forward

حيث تنص المادة (١١٥) من القانون على انه إذا ختم حساب أحد السنوات لشركات المساهمة بخسارة فأنها ستخصم من أرباح السنة التالية ، فإذا لم يكفى الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقى الى السنة التالية ، فإذا بقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل الى السنة التالية وحتى السنة الخامسة .

ج- الخصم من وعاء الضريبة

حيث تعفى نسبة من راس المال المدفوع لشركات المساهمة من الضريبة بما لا يزيد عن الفائدة المقررة من البنك المركزى على الودائع لدى البنوك عن سنة المحاسبة من أرباح شركات الأموال تطبيقاً لنص المادة (١٢٠)البند (١) من القانون.

د- المعدلات التمييزية Preference rates

حيث تطبيقاً لنص المادة (١١٢) من القانون تم تحديد أسعار ضريبية تفضيلية لعمليات التصدير والتصنيع تقل عن المعدل الضريبي العام المقرر ، حيث يكون سعر الضريبة ٣٢٪ لتلك العمليات والأنشطة التمييزية .

هـ- عدم خضوع الأرباح الرأسمالية التى يحققها الإفراد نتيجة بيع الأسهم المملوكة فى شركة المساهمة للضريبة [١]

و- الإهلاك المعجل

حيث تم إعفاء ٢٥٪ من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التى تشتريها الشركة المساهمة أو التى تقوم بتصنيعها لاستخدامها فى الإنتاج اعتباراً من تاريخ الاستخدام ولمرة واحده .

٢- طبيعة واسباب الفروقات بين الدخل المحاسبى والضريبى لشركات المساهمة

يشير مفهوم الدخل المحاسبي **Accounting Income** الى أجمالى الربح والخسارة لفترة محاسبية معينة متضمناً البنود غير العادية كما هى ظاهرة قائمة الدخل قبل خصم ضريبة الدخل على الفترة المحاسبية أو أضافه الوفر عن تلك الضريبة ، ويتم التوصل الى ذلك الدخل نتيجة أتباع إجراءات القياس المقبولة محاسبياً و المتأثرة بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها . [٢]

أما مفهوم الربح أو الخسارة الضريبة **Taxable Profits (or Losses) or Tax Vessels** فهو يعبر عن مقدار الأرباح أو الخسائر لفترة زمنية معنية محددة حسب القوانين الموضوعة من قبل السلطات الضريبية ، والتى من خلالها يتم احتساب الضريبة الواجبة الدفع أو المستردة .

---

[١] صدر القانون ٨٩ لسنة ١٩٩٦ بتعديل أحكام قانون سوق المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٦ ، وذلك حيث تم الغاء نصى الفقرة الثانية من المادة (١١) ، (١٤) و بموجبهما تم الغاء الضريبة المفروضة على الارباح الناتجة من بيع الاسهم المقيدة فى الجداول الرسمية تشجيعاً وتنشيطاً لاسواق راس المال والبورصة .

[٢] تطبيقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) بعنوان صافى ربح او خسارة الفترة والاخطاء الجوهرية و تغيير السياسيات المحاسبية الدولى رقم (٨) وتعرف البنود غير العادية بانها الربح او الخسارة الناتجة عن احداث او معاملات تختلف بشكل واضح عن الانشطة العادية للمنشأة ، ومن غير المتوقع تكرارحدوثها بصفة دورية او منتظمة .

وتعرف النفقة الضريبية أو الوفر الضريبي لفترة محاسبية بأنها مبلغ الضريبة الذي سجل على أو الى قائمة الدخل ،ولا يشمل ذلك مبالغ الضريبة المخصصة والعائدة الى بنود لاتجرى معالجتها محاسبياً فى دخل الفترة المحاسبية الجارية ، بينما يعرف مخصص الضرائب الواجبة الدفع بأنه قيمة الضرائب المستحقة والتى تستحق نتيجة الدخل المحقق للفترة الزمنية .[١]

وعادة ما يتم احتساب مخصص الضرائب المستحقة وفق القوانين الصادرة عن السلطات الضريبية فى ضوء الفلسفة السياسة والاجتماعية والاقتصادية المرتبطة بالدولة والأهداف التى تسعى لتحقيقها لأغراض احتساب الضريبة على الدخل .

وفى كثير من الحالات تختلف تلك القوانين الضريبية عن السياسات المحاسبية المطبقة فى تحديد الدخل المحاسبي ويبدو تأثير ذلك الفرق فى أن العلاقة بين مخصص الضرائب الواجبة الدفع وبين الدخل المحاسبى المعروض فى القوائم المالية قد لا تمثل المستوى الحالي لمعدل الضريبة .

فالمشرع الضريبي فى اغلب دول العالم يلجأ الى سن التشريعات التى تفوت الفرصة على المستفيدين من اختلاف طرق القياس المحاسبى ، وتقليل وعاء الضريبة ، حيث نتيجة لسياسة مقابلة الإيرادات بالمصروفات توجد خيارات متاحة لقياس الربح المحاسبي مثل طرق حساب الإهلاك ، وتقيم المخزون والمخصصات المقدرة ، والتفرقة بين المصروفات الإيرادات والرأسمالية والمؤجلة مما يعطى حرية لمعدي القوائم المالية قد تمكنهم من التأثير على الأرباح أو الخسائر لتخدم الهدف الذى أعدت من أجله القوائم المالية ، فبأتباع الشركة طريقة قياس معينة قد تتمكن من تخفيض رقم الأرباح المحاسبية لتتجنب الضرائب أوالتهرب منها ، ولذلك يوجد جهاز متخصص فى كل دولة يصدر التعليمات فى

---

[١] ينظر العيار المحاسبى الدولى رقم (١٢) بعنوان محاسبة ضريبة الدخل IAS-12 Accounting For Taxes on Incoun

ضوء التشريعات المقرره المتعلقة بإجراءات القياس المحاسبية الواجب اتباعها ضريبيا ، وكذلك يحدد المستندات التى يتعين تقديمها الى إدارة الضرائب مرفقه مع الإقرار الضريبى بغرض تحديد الطريق الأمثل للوصول الى الوعاء الضريبى و الذى يمكن تعريفه بأنه الربح المحاسبي الذى تم التوصل إليه حسب إجراءات القياس المحاسبية وتعديلها لتتمشى مع الأنظمة والتشريعات الضريبية المفروض أتباعها.[١]

ويمكن تصنيف الفروقات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبى وعدم التساوى بينهما الى نوعين هما .[٢]

١ - فروقات أو اختلافات دائمة Permanent Differences

تعرف تلك الاختلافات بأنها تمثل الفروقات الموجودة بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى لفترة معينة ولا تنعكس فى الفترات اللاحقة ، وتنشأ تلك الفروقات الدائمة بين الربح المحاسبى والربح الضريبي من أنه من الضروري محاسبياً تحميل قائمة الدخل بنفقة معينة ، ولكن يتم عدم الاعتراف بها جزئياً من الناحية الضريبية ، حيث انه لا تعتبر واجبة التحميل ضريبياً، فقد لا يقبل

---

(١) يطلق عى ذلك الجهاز مصطلح مصلحة الضرائب فى جمهورية مصر العربية ، ومصلحة الايرادات الداخلية IRS فى الولايات المتحدة الامريكية ، ومصلحة الزكاه والدخل بالمملكة العربية السعودية .

(٢)A- International Accounting Standards Committee, Interntional Accounting Standards No . 12,Accounting for Income Taxes, July 1979

B- Financial Accounting Standards Board ,Statement of Financial Accounting Standards No- 96 , Accounting For Income Taxe ,FASB ,December 1987 , Statement of Finaucial Accouting Standard No-109 ,Accounting for Income Taxes .FASB February 1992 .

c- Hawkinz, David F. Corporate Financial Reporting Text and Cases ,Homewood III Richard D.Irwin , 1983 , PP .254-255

التشريع الضريبى خصم بعض المصروفات مثل النفقات الشخصية أو التبرعات بمبلغ يزيد عن المعترف به ، بينما تظهر تلك النفقات عند تحديد الربح محاسبياً طبقاً للمعايير المحاسبية .

ولا يقتصر الأمر على النفقات فحسب ، حيث تمتد تلك الاختلافات الدائمة الى الإيرادات أيضاً ، وكامثله تطبيقية على تلك الفروقات الدائمة فيما بيـــن الربـــح المحاسبى والضريبى لشركات المساهمة المصرية فى الواقع العملى مايلى :-

أ- إيرادات تم تضمنيها فى قائمة الدخل ولم تدرج فى الوعاء الضريبى بالكامل.

حيث تنص المادة (١١٨) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بان تخصم إيرادات رؤوس الأموال المنقولة غيرالمتصلة بمباشـــرة المهنة والداخلة فى ممتلكات الشركات او الجهات المنصوص عليها فـــى المـــادة (١١١) من هذا القانون ، والتى خضعت وفقاً للبند أولا من المادة (١١١) مكـــرر أو أعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافى الذى تســـرى عليـــه الضريبة على أرباح شركات الأموال وذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار اليها بعد خصم نصيبها فى المصروفات وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠٪ من قيمة تلـــك الإيرادات ، وبشرط أن تكون تلك الإيرادات داخله فى جملة ايرادات الشـــركة أو الجهة، ويسرى الحكم ذاته على ايرادات الأرا‌ضي الزراعية أو العقارات المبنيـــة الداخلة فى ممتلكات الشركة أو الجهة والتى خضعت لضريبة الأطيان أو الضريبة على العقارات المبنية أو أعفيت منها بمقتضى القـــانون ، بحيـــث تخصـــم تلـــك الإيرادات من مجموع الربح الصافى الذى تسرى عليها الضريبة علـــى اربـــاح شركات الأموال بعد استبعاد ١٠٪ من اجمالى تلك الأيرادات و فى الحـــالتين لا يجوز خصم أية تكاليف متعلقة بتلك الإيرادات .

كذلك تنص المادة (١٢٠) البند (٤) مكرر من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المضاف بالمادة (٥) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بان يعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال ما تنتجه الأسهم أو الحصص التى تحصل عليها الشركات والجهات المنصوص عليها فى المادة رقم (١١١) من هذا القانون من ارباح فى مقابل مساهمتها فى شركة مساهمة أخرى وذلك بمقدار مجموع تلك الإيرادات بعد خصم ١٠٪ من قيمتها مقابل نصيبها فى مصاريف وتكاليف الاستثمار ، وبشرط أن تكون الشركة المساهمة الأخرى قد دفعت عن أرباحها الضريبة على أرباح شركات الأموال أو أن تكون معفاة منها.

ب- الخصومات والمسموحات التى تضمنها التشريع الضريبى ولاتدخل فى قائمة الدخل المحاسبية .

حيث تنص المادة ١١٤ البند (١) من قانون الضرائب على الدخل على خصم قيمة إيجار العقارات التى تشغلها الشركة سواء أكانت مملوكة لها أو مستأجرة ، وفي الحالة الأولى تكون العبرة بالايجار الذى أتخذ اساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية ، فإذا لم تكن الضريبة قد ربطت فتكون القيمة على أساس أيجار المثل ، ولا يظهر قيمة ذلك الإيجار الضمني في قائمة الدخل بينما يدرج في الإقرار الضريبى .

ج- المصروفات المسموح بخصمها من الإيرادات فى قائمة الدخل وغير مسموح بخصمها من الوعاء الضريبي :-

ينص البند (٥) من المادة ١١٤ من ذات القانون على انه تعتبر من التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة أيا كان مقدارها ، والتبرعات والإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية

المشهرة ودور العلم والمستشفيات الخاضعة للأشـــراف الحكومـــى بمـــا لا يتجاوز ٧٪ من الربح السنوي الصافى للشركة .

كذلك ينص البند رقم (٦) من المادة ١١٤ من ذات القانون على أن تعتبر من التكاليف المخصصات ..... وفى جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد جملـــة المخصصات السنوية على ٥٪ من الربح السنوي الصافى للشركة .

كذلك ينص البند (٦) من المادة ١١٤ من ذات القانون على أن المبالغ التى تأخذها الشركة من أرباحها أو لمنح العاملين مكافات يزيد مجموعها الســـنوى على مرتب ثلاثة اشهر فى السنة فلا تخصم من مجموع الأرباح التى تســـرى عليها الضريبة .

فتلك الفروقات تعبر عن اختلافات دائمة ليس لهـــا علاقـــة بـــالتجنب أو التهرب الضريبي ، وتتميز عامة بان تأثيرها ينحصر فقط فـــى فـــترة ماليـــة واحدة ، ولا تمتد الى الفترات المالية اللاحقة ، ومن ثم لا ينجم عنهـــا أثـــار ضريبية فى تلك الفترات المستقبلة ، خلال الفترة المالية التى تنشأ فيها مثـــل تلك الفروقات .

٢- فروقات واختلافات زمنية أو مؤقتة Timing (or Temporary) Differences

وهى عبارة عن الفروقات التى تظهر بيـــن الربـــح المحاســـبي والربـــح الضريبي للفترة المحاسبية ، والتى تظهر نتيجه وجود بعض بنود الإيـــرادات أو بنود المصروفات ضمن ضريبة الدخل ولا تتطابق مع نفس الفترة الزمنية المتضمنة فى محاسبة الدخل .

فتلك الفروق تنشأ فى فترة معينة وتنعكس أثرهـــا ســـواء فـــى فـــترة محاسبية واحدة أو الفترات اللاحقة (أو المستقبلة) .

بعبارة أخرى فان ما حمل على الربح المحاسبى يختلف عما تم قبوله ضريبياً فترياً ، علماً بأن مجموع المصاريف المعترف بها ضريبياً بتساوي مع ما حمل للربح المحاسبى فى النهاية ، فالفرق مرده اختلاف الفترة الزمنية التى يتم فيها أدراج بعض بنود الإيرادات والمصروفات للأغراض المحاسبية والضريبية .

وكامثلة على ذلك فى التطبيق العملى لشركات المساهمة مايلى :-

أ- قد تكون سياسة الشركة المساهمة الاعتراف بالإيراد عند تحصيله نقداً بينما تنص تعليمات السلطات الضريبية على اعتبار أن الدخل قد تحقق بمجرد تقديم الخدمة أو تسليم البضاعة ففى تلك الحالة يكون الأيراد المدرج فى الربح المحاسبى و الضريبى متساوياً فى النهاية ، الا انه يختلف من فترة الى فترة أخرى .

كذلك فقد يتم أدراج الإيرادات الناتجة من بيع البضاعة بالتقسيط فى قوائم الشركة المساهمة عندما يتم البيع فعلاً وتسليم البضاعة للعميل ، ألا أنه للأغراض الضريبية يتم أدراج تلك الإيرادات ضمن الدخل الخاضع للضريبة عند تحصيل قيمة تلك المبيعات ، ومن ثم فإذا أختلفت الفترة التى يتم فيها البيع عن الفترة التى يتم فيها التحصيل ، فأن إيرادات البيع بالتقسيط قد تكون أدرجت فى الدخل المحاسبى قبل أدراجها فى الدخل الضريبى [1].

ب- قد تستخدم الشركة المساهمة عند أهلاك الأصول الثابتة نسب ومعدلات أصول أعلى من النسب المسموح بها ضريبياً ، مما قد يستدعى أضافه الفرق الى الوعاء ، ألا أن الإهلاك العائد الى اصل من الأصول سوف يتساوى فى النهاية فى كل من الربح المحاسبى والربح الضريبى.

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

د. أمين السيد لطفى ، مشاكل القياس والتصميم المحاسبى ودور واجراءات مراقب الحسابات فى ضوء معايير المحاسبة المصرية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨

ولاشك أن نشوء أو انعكاس تلك الفروقات الزمنية يمكن أن يتم فى اكـــثر من فتره محاسبية، ألا أنها سوف ستتلاشى بنهاية العوامل المسببة لها كما هو الحال فى الإهلاك . ويعتبر الإفصاح عن المعلومات المتاحة عــــن طبيعـــة وقيمة تلك الفروقات الزمنية تعد مفيدة لمستخدمى القوائم المالية .

بوجه عام فأن طريقة تسجيل تلك الفروق الزمنية تختلف ، حيث أحياناً ما تكون تلك الاختلافات مدرجة على شكل ملاحظات فى الإيضاحات المتممـــة للقوائم المالية ، وفى أحيان أخرى فان تأثير تلك الفروقات ينعكس عن تطبيق محاسبة الأثر الضريبي بإظهار فروق الضريبة الزمنية فى أرباح الفترة التى تنشأ فيها وفى الميزانية على شكل ضريبة مؤجله .

ويشير معيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) بشأن المحاسبة عن ضرائـــب الدخل فى القوائم المالية على ضرورة قياس الأثار الضريبية لتلك الفروقـــات الزمنية و اظهارها بقائمة المركز المالى فى شكل أصول والتزامات ضرائب مؤجلة ، وفى صورة مصروفات ومكاسب ضرائب مؤجلة يتم استخدامها فى تعديل قيمة الضرائب واجبة السداد خلال الفترة بهدف التوصل الـــى قيمـــة مصروف الضريبة الواجب تحميله على قائمة الدخل عن الفترة المالية .

٣- طرق المحاسبة من ضرائب الدخل فى القوائم المالية

تعتبر ضريبة الدخل أحد محددات صافى ربح المنشأة خــــلال الفـــترة ال زمنية ، وهناك طريقتان لتحديد نفقة الضريبة لفترة محاسبية معينـــة أولهمـــا طريقة الضرائب الواجبة الدفع و ثانيهما طريقة محاسبة الأثر الضريبي .[١]

---

[١] د. أمين السيد أحمد لطفى - اسس القياس والفحص الضريبى لارباح تنظيمات الاعمـال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية - دار النهضة العربية - القاهرة - ١٩٩٨ .

١/٣ طريقة الضرائب واجبة الدفع Taxes Payable Method

بموجب تلك الطريقة فان قيمة ضريبة الدخل واجبة الدفع عن الفترة المالية هى التى تحدد مصروف الضريبة والمخصص الضريبى الواجب التحميل على قائمة الدخل . أما تأثير الفروقات الزمنية بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى يتم الإفصاح عنه فى شكل ملاحظات متممة للقوائم المالية ، أي لن يعترف به عن طريق تضمينه ضمن مصروف الضريبة المحمل على قائمة الدخل .

بعبارة أخرى فان قيمة مصروف الضريبة عن الفترة الحالية تتساوى مع قيمة الضرائب واجبة السداد عن ذات الفترة . وهذا هو ما تسير عليه شركات المساهمة فى مصر عند أعداد قائمة الدخل وتحديد قيمة مصروف الضريبة طبقاً لأحكام التشريع الضريبي المصرى .

وتتمثل الفلسفة التى تقوم عليها تلك الطريقة على ما يلى :-

١- وجهة النظر القائلة بان الضريبة هى مجرد توزيع للربح وليست تحميلاً عليه .

٢- وجهة النظر القائلة بان الآثار الضريبية الناتجة عن الفروقات الزمنية هى جزء من الضريبة الواجبة الدفع خلال الفترة التى تكون فيها تلك الآثار الضريبية الناتجة عن الفروقات الزمنية جزءا من الربح الضريبي .

بناء على ذلك فأن مؤيدى طريقة الضرائب واجبة الدفع يرون عدم أدرج الآثار الضريبية الناتجة عن الفروقات عند نشوئها فى القوائم المالية الزمنية ، وانما يكتفي بمعالجتها فى السنة أو الفترة المحاسبية التى تستحق فيها باعتبارها جزء من الضريبة واجبة الدفع فى تلك الفترة ، ولاشك أن تلك الطريقة تتميز بالبساطة والسهولة فى التطبيق ، ومن ثم يمكن لشركات المساهمة فى الممارسة العملية

تحديد قيمة مصروف الضريبة أو مخصص الضريبة الذى يتم تحميله على قائمة الدخل .

ورغماً عن شيوع أستخدام تلك الطريقة فى الممارسة العملية ألا أنها تعتبر منتقده طبقاً للمعيار المحاسبى الدولى رقم (١٢) ، حيث أن تلك الطريقة لا تتمشى مع سياسة الاستحقاق المحاسبية التى تقضى بالاعتراف بالإيرادات والتكاليف عند اكتسابهما أو حدوثهما ، ومن ثم يتم تسجيلهما وإثباتهما فى القوائم المالية فى الفترات التى ينتميان اليها ، كما أن مصروف الضريبة المحمل على قائمة الدخل لم يعكس كافة الأحداث الاقتصادية التى نتجت عنها تلك الإيرادات أو المصروفات التى تم الاعتراف بها فى القوائم المالية [١] .

٣/٣ طريقة محاسبة الاثر الضريبى Accountin,of Tax effects method

طبقاً للمعيار المحاسبى رقم (١٢) يجب أن يتم تحديد نفقة الضريبة لأحد الفترات المحاسبية على أساس طريقة محاسبة الأثر الضريبي ، وطبقاً لذلك المفهوم فان الضرائب المحملة على قائمة الدخل هى عبارة عن مصاريف تدفع لأغراض تحقيق الدخل فى الشركة المساهمة ، وتتحقق فى نفس الفترة التى تتحقق فيها الإيرادات الخاصة بها .

وعادة ما تدرج الفروقات الضريبية الزمنية ضمن نفقات الضرائب فى قائمة الدخل ، وأيضاً فى ارصده الضرائب المؤجلة فى قائمة المركز المالى .

---

[١] **ينظر بالتفصيل :-**

- معيار المحاسبة الدولى رقم (١٢) بعنوان المحاسبة عن ضريبة الدخل ، معيار المحاسبة الدولى رقم (١) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١) بعنوان الافصاح عن السياسات المحاسبية . حيث يجب تسجيل الايرادات والمصروفات بالقوائم المالية بالفترات المالية المتعلقة بها ، وعند عدم اتباع تلك السياسة عند عرض القوائم المالية او عند قياس احد عناصرها يجب الافصاح عنه مع بيان الاسباب التى دعت الى ذلك .

لتطبيق طريقة محاسبة الأثر الضريبى عـــن طريـــق شـــركات المســـاهمة لأغراض محاسبة ضريبة الدخل ، يتم أتباع مدخلين رئيسين هما مدخل التـــأجيل Deferral method ،ومدخل الالتزام Liability method

١/٣/٣ مدخل التأجيل

بموجب ذلك المدخل يتم تأجيل وتوزيع تأثير الفروقات الزمنية الحالية علـــى فترات محاسبيه مستقبلية ، عندما يتم أجراء قيود تعكس الفروقـــات الضريبيـــة الزمنية • ففى ذلك المدخل يتم إثبات تلك الآثار فى شكل مصروفات ومكاســـب ضرائب مؤجله تستخدم فى تعديل قيمه الضريبة واجبة الدفع بهدف التوصل الى قيمة مصروف الضريبة الذى يجب تحميله على قائمه الدخل للفترة المحاسبية •

فطبقا لمعيار المحاسبة الدولى رقم (١٢) لا تمثـــل ارصـــدة الضريبـــة المؤجلة المدرجة فى قائمه المركز المالى حقوقا أو التزاما لقبـــض أو دفـــع أموال ، من ثم لا يتم تسويتها لتعكس الآثار الناتجة عن التغيرات فى معـــدل الضريبة أو عن فرض ضريبة جديده •

تطبيقا لمدخل التأجيل تتكون مصاريف الضرائب للفترة المحاســـبيه ممـــا يأتى :-

١- مخصص الضرائب الواجب الدفع خلال الفترة •
٢- أثار الفروقات الزمنية للضريبة المؤجله من والى فترات أخري ، بعبارة أخرى يتم تعديل مخصص الضرائب بالزيادة أو التخفيض بتلك الآثار الضريبية •

٢/٣/٣ مدخل الالتزام

بموجب ذلك المدخل يتم احتساب الآثار الضريبي للفروقات الضريبية الزمنيـــة المتوقعة التى تنشأ فى الفترة الجاريه ، ويتم ادراجها فى القوائـــم الماليـــة كـــالتزام

ضريبى يستحق السداد فى المستقبل أو أن يسجل على انــه ذمـم مدينــه ضمــن الأصول – حيث تمثل مبلغ مدفوع مقدم على حساب الضريبة التى تستحق السداد فى المستقبل [١]

أيضا سوف يتم تعديل مبلغ الضريبة المؤجل بمقدار الآثار الضريبة الناتجة عن تغير معدلات الضريبة أو عن فرض ضريبة جديده ، ويمكن أن تتم تسوية الارصده لأي تغيرات فى معدلات الضريبة وكذلك الضريبة التى يمكن أن تفرض •

وبموجب ذلك المدخل تتكون نفقه الضريبة (الالتزام الضريبى) مما يأتى:-

١-مخصص الضرائب الواجب الدفع فى الفترة الجاريه •

٢-مبلغ الضريبة المؤجله – الدائنة أو المدينة – والمدوره من فترات سـابقه والتى يتم قيدها لحساب الفترة الجاريه •

٣-التسويات التى يتم أجراؤها على ارصده الضرائب المؤجله الظاهرة فـى قائمه المركز المالى والضرورية لتعكس الآثار الناتجة عن تغير معدلات الضريبة أو عن ضريبة جديده تم فرضها •

وتطبيقا لمعيار المحاسبة الدولى – المحاسبه عــن ضرائــب الدخــل – وبموجب ذلك المدخل – فأن الآثار الضريبية للفروقات الزمنية التــى تنشــأ خلال الفترة المحاسبية الحالية أو المرحلة من فترات سابقه وتم قيدها لحساب تلك الفترة يجب أن تحتسب التسويات التى تتم لأرصدة الضريبــة المؤجلــه المدوره لفترات محاسبيه لاحقه على أساس معدل الضريبة الجاريه •

---

[١] فذلك الرصيد المدين للضرائب المؤجلة الناتج من محاسبة الفروقات سوف يرحل لقائمة المركز المالى فقط ضمن أعتبارات الحيطة وذلك اذا توفرت له ادله منطقيه لتحقيق ذلك الرصيد ، كان يظهر دخل كافى خاضع للضرائب فى نفس الفترة التى تنعكس فيها الفروقات الزمنية •

ويتميز تطبيق ذلك المدخل لقياس ضريبة الدخل فى الممارسه العملية على اعتبار أتفاقه مع فرض الاستمرار وفرص الاستحقاق وسياسة الحيطة والحذر ، فهو من ناحية يعتمد على قياس الآثار الضريبية المتعلقة بالفروقات الزمنية المتوقع انعكاسها وتأثيرها على العبء الضريبي فى فترات مستقبلية لاحقه ، ومن جهة ثانيه فانه يقوم على تحميل الفترة المالية بالعبء الضريبى النـــاتج عن الإيرادات والتكاليف المستحقه خلال الفترة والتى يتعين أدراجهـــا فـــى القوائم المالية ، ومن جهة ثالثه يأخذ ذلك المدخل فى اعتباره عند تحديد نفقه الضريبة قيمة الضريبة المؤجله المتوقع سدادها مستقبلا نتيجة الانعكاســـات المستقبلية للفروقات الزمنية الحالية ، كما يتميز ذلك المدخل أيضـــا بســـهولة تطبيقه مقارنه بمدخل التأجيل •

ألا أن هناك مشكله رئيسيه قد ترتبط بتطبيق ذلك المدخـــل هـــى مشـــكله الاعتراف بأصل الضريبة المؤجلـــه ومكاســـبها ، حيـــث أن الخصومـــات الضريبية التى تتوقع الشركة المساهمة نشؤها مستقبلاً والتى يحســـب علـــى أساسها أصل الضريبة المؤجلة لكى تستفيد منها الشركة مستقبلاً يتعين وجود دخل خاضع للضريبة فى السنوات اللاحقة ، والا اعتبرت تلك الخصومـــات بمثابة خسائر ضريبية ، حيث انه من المعلوم أن هناك قيود توضـــح علـــى الاستفادة من ترحيل الخسائر للأغراض الضريبية فى التشريعات التى تنص على ترحيل الخسائر للأمام أهمها ضرورة وجود أرباح مستقبلية ترحل اليها وتخصم منها تلك الخسائر طوال فترة الترحيل وهى فترة مقيدة (عـــادة مـــا تكون خمسة سنوات حسب التشريع الضريبيى المصـــرى) ، والإ ضـــاعت على الشركة فرصة الاستفادة من ترحيل الخسائر.

و من جهة أخرى فإن طريقة الألتزام ليست هى الطريقة الشائعة الأســـتخدام لحساب التغيرات فى الضرائب المؤجلة و أرصدتها فى الممارسة العملية ، حيث تعتبر طريقة التأجيل **Deferral method** المدخل الأكثر أستخداماً .

و التى فى ظلها يتم تحديـــد أرصـــدة الضرائـــب المؤجلـــة **Postponed or Deferred Taxes** على أساس المعدلات الضريبية القائمة فى التاريخ الذى تنشأ فيه الأختلافات الزمنية ، و من ثم يتم تبويب أرصدة تلك الضرائـــب المؤجلـــة كحسابات ايرادات أو نفقات مؤجلة بدلاً من الألتزامات ، و نتيجة لذلك فـــإن أى تغيرات لاحقة فى معدلات فرض الضريبة أو أى تغيرات حدثت عـــن طريـــق فرض ضرائب جديدة لن تسبب أى تعديل فى أرصدة الضرائب المؤجلة .

و من هنا يمكن القول بأن الفرق الجوهرى بين مدخلى التأجيل و الألتزام ينتج فقط فى ظل موقف أو حالة وجود تغير فى معدلات الضريبة ، فإذا مـــا كانت تلك المعدلات ثابتة خلال الفترات الزمنية فإن الفرق فيما بين المدخلين عند أستخدامهما فى قياس الضريبة على الدخل سوف يؤديان الى تحقيق نفس النتائج .[١]

<u>٤ – الافصاح عن ضريبه الدخل فى القوائم الماليه للشركات المساهمه .</u>

هناك عديد من القواعد والاسس المتعلقه بالافصاح عن ضرائب الدخل فى القوائم الماليه لشركات المساهمه لعل ابرزها ما يلى :– [2]

---

[١] ينظر بالتفصيل :-

- **Hope , Tony and John Briggs , Accounting Policy Making - Some Lessons From the Deferred Taxation Debate, Accounting and Business Research , Spring , 1982 , pp-83-85 .**

[٢]**(A) - International Accounting Standards ,op-cit .**

(B)- International Accounting Standards Committee , International Accounting Standard No.8 , Net Profit or Losses of Current Period , Significant Errors and the Changes in the Accounting Policies,July,1982 .

١- يتعين الافصاح عن الضرائب فى قائمه الدخل باعتبارها نفقات تدخل ضمن محددات عناصر صافى ربح المنشأه ٠

٢- يتم عرض ضرائب الدخل على اساس ارتباطها بالبند الذى عولجت او قيدت على اساسه على النحو التالى :-

أ- يتم تسجيل مصاريف الضرائب الناتجه عن النشاط الجارى للشركه المساهمه والمرتبطه بالمحاسبه عن الدخل على انها بند قائم بذاته ويتم عرضه واظهاره فى قائمه الدخل على ذلك الاساس ٠

ب- يتم ادراج الضرائب المنسوبه الى بند غير عادى ضمن نفس البند لانها مرتبطه بشكل مباشر ، ويجب ان يتم اظهار مبلغ او قيمة تلك الضريبه بشكل صريح ٠

بعبارة اخرى يتم الافصاح عن العبء الضريبى فى الشركه المساهمه على النحو التالى :- (١)

- العبء الضريبى المتعلق بايرادات النشاط العادى ٠
- العبء الضريبى المتعلق بالبنود غير العاديه او الاخطاء الجوهريه المكتشفه.
- العبء الضريبى المتعلق بفائض اعادة تقييم الاصول - ان وجد ٠

٣- لاتشكل الضريبه المؤجله جزءاً من حقوق المساهمين ، وبذلك يتم اظهارها وعرضها فى قائمه المركز المالى كبند مستقل ، على ان يتم اجراء مقاصه بين ارصده حساب الضريبه المؤجله الدائنه والمدينه ٠

٤- عندما يكون هناك امكانيه للتمييز بين الاصول والالتزامات الجاريه والطويله الاجل فى القوائم الماليه ، يتعين اظهار ذلك الجزء من رصيد

---

(١) د. أمين السيد أحمد لطفى - الأفصاح فى التقارير المالية للشركات المساهمة و دور و أجراءات مراقب الحسابات طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية)- دار النهضة العربية - القاهرة - ١٩٩٨ .

الضريبه المؤجله الجارى بصفه مستقله عن ذلك الجـزء مـن رصيد الضريبه المؤجله الطويله الاجل ، و ذلك بهدف الحفـاظ علـى التمييز الملائم بين البنود القصيره الاجل والبنود الطويله الاجل .

٥- قد تتأثر العلاقه بين نفقات الضريبه والربح المحاسبى نتيجه عده عوامل مثل الفروقات الضريبيه الدائمه او معدلات الضريبه فى البلـد الاجنبـى الذى توجد به اعمال الشركه المساهمه ، وبناء على ذلك يتعيـن ان يتـم الافصاح عن تلك العلاقه فى صوره ايضاحات متممه للقوائم الماليه .

٦- في ظل محاسبة الأثر الضريبى يتم أستخدام تعبير الضرائـب المؤجلـة للتعبير عن المشاكل الزمنية الناشئة من الأحداث المالية التى يتم معالجتها عند حساب الربح المحاسبى بشكل مختلف عما يتم أحتسابه لتحديد الربح الخاضع للضريبة ،و بأستخدام مدخل التأجيل فـإن أرصـدة الضرائـب المؤجلة لن يتم تبويبها كألتزامات و لكن تظهر كحسابات ايرادات مؤجلة (أو نفقات مؤجلة) .

خلاصه الفصل

اهتم هذا الفصل بموضوع هام فى مجال المحاسـبه الضريبيـه لاربـاح شركات الاموال ، حيث ركز بصفه رئيسيه علـى دراسـه اسـس القيـاس والافصاح عن ضريبه الدخل في القوائم الماليه لشركات المساهمه فى ضـوء معايير المحاسبه الدوليه وبالتحديد المعيار المحاسبي الدولى رقم (١٢) بعنوان المحاسبه عن ضرائب الدخل .

وتبدو اهميه هذا الفصل فى عدم صدور معيار محاسبى مصرى حتى الان يتعلق بوضع قواعد وارشادات ملزمه للشركات المساهمه عند المحاسبه عـن

ضرائب الدخل فى قوائمها الماليه - بحيث يأخذ فى حسبانه الاسس المحاسبيه التى اشار اليها المعيار الدولى بالاضافه الى متطلبات القانون الضريبى المصرى ، هذا من جهه - ومن جهه اخرى فان ذلك البحث قد عنى ايضا بدراسه مدى أتساق ماجاء بذلك المعيار الدولى مع ما هو مطبق فى الواقع العملى عند اعداد تلك الشركات المساهمه وقياسها وافصاحها المحاسبى عن ضريبه الدخل فى قوائمها الماليه .

وتحقيقا لاهداف الفصل فقد تم تقسيمه الى اربعه اجزاء اساسيه ، حيث تناول الجزء الاول المعامله الضريبيه لارباح شركات المساهمه فى مصر ، بينما عنى الجزء الثانى بدراسه طبيعه واسباب الفروقات (الزمنيه والدائمه) بين الدخل المحاسبى والضريبى لشركات المساهمه ، اما الجزء الثالث فقد ركز على استعراض طرق المحاسبه عن ضريبه الدخل - حيث تم دراسه كل من طريقه الضريبه الواجبه الدفع ، وطريقه المحاسبه عن الاثر الضريبى (سواء مدخل التأجيل ومدخل الالتزام)، اما الجزء الرابع فقد شرح كيفيه الافصاح عن ضريبه الدخل والاثار الضريبيه للفروقات بين الربح المحاسبى والضريبى فى القوائم الماليه .

وقد انتهى الفصل الى عديد من النتائج التى لعل من ابرزها مايلى:-

١- تم استحداث الضريبه على ارباح شركات الاموال بموجب القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ وتعديلاته وتم القضاء على ما كان موجود من ازدواج أقتصادى فى الضريبه الذى كان يتمثل فى اخضاع توزيعات ارباح اسهم الشركات المساهمه ، وهى ضريبه سنويه يتم قياسها على اساس نتيجه العمليات على اختلاف انواعها وتفرض بسعر نسبى مع مراعاة متطلبات التشريع الضريبى

من خصومات وحوافز واعفاءات ضريبيه (اعفاء مطلق او فـترة زمنيه مقيده، رد ضريبه ، ترحيل خسائر ، معدلات او اسعار تمييزيه ٠٠) ٠

٢- هناك اختلافات وفروقات فيما بين الدخل المحاسبى الذى تظهره قائمه الدخـل المعده عن طريق الشركات المساهمه طبقاً لمعـايير المحاسـبه المصريـه ، والدخل الضريبى المعد على اسـاس معـايير المحاسـبه المقبولـه ضريبيـا ومتطلبات التشريعات الضريبيه والذى يظهره الاقرار الضريبى المقدم من تلك الشركات – وقد تكون تلك الفروقات دائمه او زمنيه (مؤقته) ، وليـس هنـاك ربط واضح بين الدخل المعبر عنه فى قائمه الدخل والدخل الخاضع للضريبـه فى الاقرار الضريبى ، و من ثم فإن المحاسبة عن ضريبة الدخل فى قائمـة دخل الشركات المساهمة لا يتمشى مع معايير المحاسبه الدوليه فى هذا الشـأن سواء من حيث قياسها او الافصاح عنها ٠ حيث انها تميل الى تحميل القوائـم الماليه عن الفتره المحاسبيه بقيمه الضرائب المستحقه السداد ، وانها لاتعـترف بالضرائب المؤجله المدينه والدائنه المرتبطه بالإختلافات الزمنيه بيـن الدخـل المحاسبى والدخل الضريبى ، مع استخدام تلك الارصده فـى تعديـل قيمـه الضرائب واجبه السداد للتوصل الى مصروف ومخصص الضريبه الواجـب تحميله على قائمه الدخل وعرضه والافصاح عنه فى الميزانيه ٠

٣- بموجب طريقه الضرائب واجبه الاداء لن يتـم الاعـتراف بالفروقـات الزمنيه فيما بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى ضمـن مصـروف الدخل المحمل على قائمه الدخل ، ويتم الافصاح عن تلك الفروق علـى شكل ملاحظات متممه للقوائم الماليه ، ورغما عن شيوع تلك الطريقه فى الممارسه التطبيقيه الا إنها منتقده طبقا للمعـايير المحاسـبيه باعتبارهـا لاتتمشى مع سياسه الاستحقاق فضلا عن ان مصروف الضريبه المحمل

على قائمه الدخل لم يعكس كافه الاحداث الاقتصاديه التى نتجت عنها تلك الايرادات والمصروفات التى تم الاعتراف بها فى القوائم الماليه ٠

٤- يجب ان يتم تحديد وقياس نفقه الضريبه فى القوائم الماليه على اساس طريقه محاسبه الاثر الضريبى ، بحيث يتم عكس الاثار الضريبيه للاختلافات بين الدخل المحاسبى والضريبى وتسجيلها فى القوائم الماليه تطبيقا لمعايير المحاسبه الدوليه ، والتى تسمح للشركه المساهمه اختيار المدخل الذى يلائم ظروفها سواء مدخل التأجيل او الالتزام ، بشرط ان تقوم بالافصاح عن المدخل المتبع واسباب ملائمته ٠

٥- تطبيقا لمدخل التأجيل يتم اثبات اثار الفروقات الزمنيه بين الدخل المحاسبى والضريبى فى شكل مصروفات ومكاسب ضرائب مؤجله تستخدم فى تعديل قيمه الضريبه واجبه الدفع بهدف التوصل لقيمه نفقه الضريبه المحمله على قائمه الدخل ، فى حين وفقا لمدخل الالتزام يتم اثبات تلك الاثار التى تنشأ فى الفتره الحاليه وادراجها فى القوائم الماليه كالتزام ضريبى يستحق السداد فى المستقبل او تدرج كذمم مدينه ضمن الاصول باعتباره مبلغ مدفوع مقدم على حساب السداد المستحق الدفع مستقبلا ٠ ويتميز مدخل الالتزام بأتساقه مع الفروض والسياسات المحاسبيه المختلفه (الاستمرار و الاستحقاق والحيطه والحذر) ٠

٦- يتعين الافصاح طبقا لمعايير المحاسبه الدوليه عن مكونات النفقه الضريبيه فى قائمه الدخل بشكل منفصل ، حيث يجب الافصاح عن النفقه الضريبيه الناتجه من الانشطه العاديه وكذلك النفقه الضريبيه المرتبطه بالانشطه غير العاديه ٠

٧- عندما يكون هناك أمكانية للتمييز بين الاصول والالتزامـــات الجاريــه والاصول والالتزامات طويله الاجل فى القوائم إلماليه ، يتعين اظهار ذلك الجزء من ارصده الضريبه المؤجله الجاريه بصفه مستقله عن ذلك الجزء من ارصده الضريبه الطويله الاجل .

٨- يجب اصدار معيار محاسبى مصرى رسمى بعنوان المحاسبه عــن ضريبــه الدخل يتضمن الارشادات الخاصه بقياس نفقه الضريبه والفروقات الزمنيه بين الدخل المحاسبى والضريبى والافصاح عنها فى القوائم الماليه ، وبحيــث يتــم مراعاه ما جاء بالمعيار المحاسبى الدولــى ومتطلبــات التشــريع الضريبــى المصرى .

٩- يتطلب الامر مزيد من البحوث الاضافيه فى مجال المحاسبه عن ضريبه الدخل فى القوائم الماليه لشركات المساهمه فى مصــر ، وبحيــث تمتــد لتشمل عديد من المشاكل المرتبطه بمعالجه الخسائر المرحله ، وفــائض اعادة تقييم الاصول ، ومعالجه فوائض الاستثمارات بالاضافه الى دراسه الاثار الضريبيه للفروقات الناتجه من جراء الفحص الضريبى لشــركات المساهمه فى مصر والذى يترتب عليه تعديلات جوهريه للدخل المحاسبى مع اهميه قياس فروقات الفحص الضريبية واثباتها والافصاح عنها فــى القوائم الماليه.

الفصل الثانى

اتجاهات المحاسبة الضريبية
على الايرادات الناجمة من الأتاوات
ومقابل الخدمات المرتبطة بالمعاملات الدولية

الفصل الثانى

اتجاهات المحاسبة الضريبية على الأيرادات الناجمة من الأتاوات و مقابل الخدمات المرتبطة بالمعاملات الدولية

مقدمة

يهتم هذا الفصل بدراسة موضوع هام مرتبط بمجال المعاملات الدولية فى الوقت الحاضر هو اتجاهات المحاسبة الضريبية للأيرادات الناجمة من الأتاوات و مقابل الخدمات ، و ربما ترجع اهمية ذلك الى اتجاه مصر الى نظام الأقتصاد الحر و السعى نحو جذب الأستثمارات الأجنبية و الشركات متعددة الجنسيات ، و التى نتج عنها ظهور عديد من المعاملات الناتجة من تلك الأستثمارات الأجنبية التى ترتبط أساساً بوجود خبرات فنية و صناعية و تجارية و ادارية و حقوق معرفة و أختراع و التى ارتبط بها وجود مقابل مادى لها ،من هنا ظهر مفهوم الأتاوات **Royalities** ومقابل الخدمات **Technical Fees** .

و لاشك أن دراسة كل من هذين المفهومين و المعاملة الضريبية لهما يثير العديد من الصعوبات القانونية و العملية ، و مرجع ذلك ليس فقط بسبب تعدد مضامين هذين المفهومين و أنما أيضاً بسبب اختلاف المعاملة الضريبية والتى يتم تقريرها عن طريق الأتفاقيات الضريبية الثنائية بالأضافة الى تنوع المراكز القانونية للأشخاص الذين يؤدون تلك الخدمات .

تحقيقاً لأهداف ذلك الفصل سوف يتم تقسيمه الى الموضوعات التالية :-

١/٢ تعريف الأتاوة المرتبطة بالمعاملات الدولية و أطار المعاملة الضريبية لها فى مصر .

٢/٢ الضريبة على الأتاوة الخاضعة للضريبة الموحدة على الأرباح التجارية و الصناعية .

٣/٢ الضريبة على الأتاوة الخاضعة للضريبة على ارباح شركات الأموال .

٤/٢ المعاملة الضريبية للأتاوات فى ضوء المعاهدات الضريبية الثنائية .

٥/٢ المعاملة الضريبية لمقابل الخدمات الدولية .

١/٢ تعريف الأتاوة المرتبطة بالمعاملات الدولية و اطار المعاملة الضريبية لها فى مصر:

لم يعرف التشريع الضريبى المصرى مصطلح الأتاوة Royalty الا عند صدور القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ بمقتضى نص المادتين (١٨) ، (١١١ مكرر) ، فى الوقت الذى ورد فيه لفظ الأتاوة فى الأتفاقيات و المعاهدات الدولية بالأضافة الى الأتفاقيات الضريبيةالتى عقدت بين مصر و البلاد الأجنبية الأخرى قبل ذلك القانون بوقت طويل.

فى ضوء اتفاقية منظمة الأمم المتحدة و اتفاقية منظمة التعاون الأقتصادى الأوروبى يمكن تعريف لفظ الأتاوة على النحو التالى :-[١]

{ هى عبارة عن المبالغ المدفوعة من اى نوع مقابل استعمال او الحق فى استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل ادبى او فنى او علمى بما فى ذلك الأفلام السينمائية ، و الأفلام و الأشرطة المستخدمة فى الأذاعة و التليفزيون او براءة أختراع او علامة تجارية او تصميم نموذج أو تركيب أو خطة سرية ، او مقابل استعمال او الحق فى استعمال اية معدات صناعية او علمية او مقابل معلومات تتعلق بخبرة صناعية او تجارية او علمية } .

و فى ضوء المشروع المصرى للمعاهدة الثنائية بشأن تجنب و منع الأزدواج الضريبى على الدخل ثم تعريف لفظ الأتاوة بأنها عبارة عن :-[٢]

{ المبالغ المدفوعة من اى نوع مقابل استعمال او الحق فى استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل ادبى او فنى او علمى ، او براءة اختراع او علامة تجارية او تصميم او نموذج او خطة او اساليب او تركيب او مقابل استعمال و الحق فى استعمال اية معدات صناعية او تجارية او علمية او مقابل معلومات تتعلق بخبرة صناعية او تجارية او علمية ، و تتضمن مبالغ مدفوعة من اى نوع فيما يتعلق بأفلام الصور المتحركة و العمل فى افلام او الفيديو للتليفزيون } .

---

[١] المادة ٣/١٢ من اتفاقية منظمة الأمم المتحدة ، و المادة ٢/١٢ من اتفاقية منظمة التعاون الأوروبى.

[٢] المادة ٣/١٢ من المشروع .

من هنا تتضمن الأتاوات كافة المبالغ المدفوعة مقابل استعمال او الحـــق فى استعمال ما يلى :-

١- حقوق النشر الخاصة بعمل ادبى او فنى او علمى بما فى ذلـــك الأفـــلام السينمائية او المستخدمة فى الأذاعة و التليفزيون .

٢- براءة اختراع او علامة تجارية .

٣- تصميم نموذج او تركيب او خطة سرية .

٤- اية معدات صناعية او علمية .

٥- اية معلومات تتعلق بخبرة صناعية لو تجارية او علمية .

رغماً عن ذلك قد تدخل بعض المعـــاهدات الضريبيـــة الثنائيـــة ضمـــن الأتاوات التنازل بالبيع عن حقوق الملكية الأدبيـــة و الفنيـــة و الصناعيـــة و التجارية و ليسقط استعمال او الحق فى استعمال تلك الحقوق ، حيث نصـــت المعاهدة المصرية الأمريكية على ما يلى :- (١)

{ يقصد بكلمة الأتاوات (أ) . . . . . (ب) الأرباح المستمدة من بيـــع او تبادل او اى تصرف اخر فى اى اموال او حقوق من هذا القبيل مـــا دامـــت المبالغ المحققة مقابل البيع او التبادل أو غير ذلك من التصرفات تتوقف على انتاجية او استعمال او التصرف فى هذه الأموال او الحقوق } .

عموماً اذا لم ينص فى المعاهدة الضريبية على ان المبالغ الموزعة مقابل التنازل بالبيع عن تلك الحقوق على انها تعد بمثابة اتاوات ، ففى تلك الحالـــة تعتبر من قبيل الأرباح الرأسمالية ولا يعتبر من قبيل الاتاوات .

و اذا كان القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ هو اول تشريع يقوم بالتنظيم الضريبى للأتاوات الا انه لم يذكر صراحة المسمى الحقيقى للأتاوة ، بل اورد صورها

---

(١) المادة (١٣) الفقرة (ب) من المعاهدة الثنائية المصرية الأمريكية المبرمة بتاريخ ١٠ يناير ١٩٨١ .

فقط بأعتبارها مبالغ تدفع مقابل حقوق المعرفة او الأستغلال أو الأداء مع اختلاف انواعها و صورها .

و يلاحظ ان التشريع الضريبى المصرى قد توسع فى مفهوم الأتاوات التى تخضع للضريبة ، حيث تم ادخال مقابل أستعمال او الحق فى استعمال معدات صناعية او تجارية او علمية ضمن الأتاوات و هى اقرب للأيجار من طبيعة الأتاوة . [١]

و تتمثل الصور و الأنواع المختلفة مفهوم الأتاوة على النحو التالى :-

١- حق التأليف Copyright :

حيث يكون للمؤلف حقوق مادية تتمثل فى ارباح تعود عليه من توزيع مؤلفاته سواء كانت كتب او الحان او اغانى او تمثيل او عرض افلام ، كما يكون له حقوق ادبية تحول دون تشويه انتاجه أو الأساءة اليه او نقله محرفاً او تغيير معالمه .

٢- حق المعرفة Know-How :

و تتضمن التنازل عن سر الصنعة او معادلات او تركيبات سرية لمنتجات معينة ، بالأضافة الى التنازل عن الوسائل التصنيعية المختلفة .

٣- حق الأداء و الملكية الصناعية Franchising :

و تشمل التنازل عن ترخيص الملكية الصناعية عندما يتم نقل حقوق الأمتياز **Patents Rights** او منح تراخيص بتلك الحقوق للغير او الأستفادة بأختراع علمى او معارف فنيه تتضمن مواصفات انتاج او تسويق او اجراءات ادارية محددة ثم تطبيقها للوصول الى انتاج السلعة او اداء الخدمة

---

[١] ينظر المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ٨١ .

التى تتميز بمواصفات و جودة محددة و متفق عليها ، من ثم يخول القـــانون الحق فى الحصول على اتاوة نظير الأستفادة من تلك الحقوق .

٤- عقود الترخيص و براءة الأختراع Licence Contract :

و تتضمن التنازل عن الحق فى استخدام بعض الحقوق المعنوية كبراءات الأختراع لفترة محددة مقابل اداء مبلغ معين يتمثل فـــى الأتــاوة التـــى يتـم الحصول عليها سواء فى صورة مبلغ ثابت او نسبة عن المبيعات نظير تلـــك الأستفادة .

٥- عقود المعونة الفنية Technical Assistance :

و تتضمن عقود المعارف الفنية المكتسبة فى ميدان صنـــاعى معيــن او كيفية تطبيق الفنون الأنتاجية المختلفة بما لها من مواصفات سرية .

٦- عقود الأدارة او نقل التكنولوجيا Management Contract :

فقد تتضمن عقود التنازل عن التراخيص تدريب العاملين على اســتخدام تلك التراخيص ، و يشار الى ذلك بعقود نقل التكنولوجيا ، و التى تدخل فـــى مفهوم الأتاوة .

٧- نقل الأمتياز و العلامـــات التجاريـــة Transfer of Franchises,Trade markes and Trade names :

حيث قد يمتلك البعض امتيازاً معنوياً او قد يكون صاحب علامة او اســم تجارى ذو شهرة كبيرة ، و من ثم فعندما يرغب الغــير فــى التمتــع بذلــك الأمتياز أو الأسم أو العلامة من شهرة ، يتفق الطرفان على حصول صـــاحب الحق على اتاوة نظير أستخدام الطرف الثانى لتلك الحقوق .

بالأضافة الى حقوق الملكية السابقة فقد تتقرر الأتاوة مقابل استخراج الثروات الطبيعية ، و فى تلك الحالة يتقاضى حائز الأرض سواء اكان شخصاً طبيعيـــاً أو

أعتبارياً أتاوة نظير أستغلال مكامن الثروة الطبيعية من تلك الأرض سواء اكان بترولاً أو معدناً أو احجاراً .

عموماً فقد مرت المعاملة الضريبية للأتاوات فى التشريع الضريبى المصرى على عدة مراحل هى :-

أ- مرحلة سابقة على صدور القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ :

قبل صدور القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ درجت مصلحة الضرائب على اخضالع مبالغ الأتاوات للضريبة على ارباح شركات الأموال تطبيقاً لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ٨١ ووفقاً لأتفاقيات تجنب الأزدواج الضريبى المبرمة بين مصر و الدول الأخرى، و قد كان يتم حصر تلك المبالغ عند فحص الشركات الدافعة للأتاوة و التى عادة ما يتم ادراجها ضمن تكاليف الأنتاج أو الخدمات ، حيث تقوم مأمورية الشركات المساهمة عادة بفتح ملفات ضريبية لتلك الأتاوات و ذلك بأسماء الشركات التى تقاضت تلك الأتاوة (اشخاص او اموال أو اشخاص طبيعيين) و يتم المعاملة الضريبية لخضوع تلك المبالغ بنفس طريقة المعاملة الضريبية لأرباح فروع الشركات الأجنبية بنسبة ٤٠٪ .

و عادة ما يتم الربط الضريبى على المبالغ المدفوعة المرتبطة بالأتاوة عن طريق تحميل الشركات المحلية الدافعة بمبلغ الضريبة فى مواجهة من حصل على الأتاوة ، حيث لا يوجد ما يلزم متقاضى الأتاوة بتقديم اقرار ضريبى عنها ، و لا يخضع بالتالى لأى أحكام منظمة أو عقوبات نتيجة عدم تقديم الأقرار أو الألتزام بتوريد مبلغ الضريبة عن تلك الأتاوات .

ب- مرحلة ما بعد صدور القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ :

بصدور القانون ١٨٧ لسنة ٨٣ تم وضع تنظيم خاص للضريبة على الأتاوة و بالتحديد اجمالى المبالغ المتحصلة منها و بدون أى تخفيض لمواجهة التكاليف أو الأعباء العائلية و بذات الأسعار الضريبية المقررة فى القانون .

و تختلف المعاملة الضريبية للأتاوات حسب الحقوق المرتبطة بالأتاوة ، وحسب الشكل القانونى للجهة الدافعة للأتاوة ، حيث تم التفرقة بين الأرباح الناتجة عن حقوق المؤلف التى تخضع للضريبة الموحدة على الأرباح غير التجارية [1] ، و الأرباح الناتجة عن استغلال او بيع باقى الحقوق الأخرى و التى يطلق عليها حقوق الملكية التجارية و الصناعية (و مثال ذلك الملكية الصناعية و براءات الأختراع و العلامات و الأسماء التجارية) ، حيث تخضع ارباحها للضريبة الموحدة على الأيرادات التجارية و الصناعية او الضريبة على ارباح شركات الأموال .

٢/٢الضريبة على الأتاوة الخاضعة للضريبة الموحدة على الأرباح التجارية و الصناعية :

تخضع الأرباح الناتجة عن استغلال مختلف انواع حقوق الملكية التجارية و الصناعية السابق تعدادها للضريبة الموحدة على الأرباح التجارية والصناعية فى حالة المنشأت المتخذة المنشأة الفردية او شكل شركات الأشخاص .

---

[1] **بوجه عام تخضع عوائد حق المؤلف الى الضريبة الموحدة على ارباح المهن غير التجارية تطبيقاً لنص المادة (١٦) من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ و التى تنص على فرض ضريبة سنوية على صافى ارباح المهن غير التجارية او الحرة التى يمارسها الممول بصفة مستقلة ، او يكون العنصر الأساسى فيها العمل .**

و تطبيقاً لذلك يخضع نشاط المؤلف فى نقل مؤلفه الى الجمهور و أستغلاله بطريق مباشر او غير مباشر لتلك الضريبة قبل تقرير اعفاء له بمقتضى النص الوارد فى المادة ٥/٧١ من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ ، و يتمثل الأعفاء المرتبط بعوائد حق المؤلف على النحو التالى :-

١- ارباح تأليف و ترجمة الكتب و المقالات : حيث نص البند الخامس من المادة ٨٢ من القانون على اعفاء ارباح تأليف و ترجمة الكتب و المقالات الدينية و العلمية و الثقافية و الأدبية فيما عدا ما يكون ناتجاً من بيع المؤلف أو الترجمة لأخراجه فى صورة مرئية او صوتيه (اذاعة -تليفزيون - سينما) .

٢- الأرباح الناتجة من مؤلفات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات و المعاهد و غيرهم التى تطبع و توزع على الطلاب طبقاً لنص المادة ٦/٧١ من القانون .

٣- ارباح الفنانين التشكليين من مصنفات التصوير و النحت و الحفر طبقاً لنص المادة ٧/٨٢ .

و تطبيقاً لنص المادة (١٨) من القانون يتم الأتى :-

{ تسرى على كل مبلغ يدفع لأى شخص طبيعى أو شركة اشخاص على سبيل العمولة او السمسرة غير المتصلة بمباشرة مهنته او اية مبالغ اخرى تدفع مقابل حقوق معرفة او استغلال او اداء على اختلاف أنواعها و صورها و ذلك بغير اى تخفيض سواء لمواجهة التكاليف او الأعباء العائلية و بذات السعر المنصوص عليه فى المادة (٩٠) من هذا القانون .[١]

و يلتزم دافع العمولة او السمسرة او اية مبالغ اخرى تدفع مقابل الحقوق المنصوص عليها فى الفقرة السابقة من تلك المادة بحجز مقدار الضريبة المستحقة و توريدها الى مأمورية الضرائب المختصة التى يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى لدفع العمولة أو السمسرة لأو اية مبالغ اخرى تدفع مقابل الحقوق المنصوص عليها فى الفترة السابقة طبقاً للقواعد و الأجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية .

و قد نصت اللائحة التنفيذية فى المادة التاسعة منها على أنه :-

{ فى تطبيق حكم المادة (١٨) من القانون على كل من يدفع مبلغاً الى اى شخص طبيعى أو شركة اشخاص - فى مصر او فى الخارج - على سبيل العمولة او السمسرة غير المتصلة بمباشرة مهنته او اية مبالغ اخرى تدفع مقابل حقوق معرفة او استغلال او اداء على اختلاف انواعها او صورها مثل المبالغ المدفوعة من اى نوع مقابل استعمال الحق او الحق فى استعمال حقوق النشر الخاصة بالأعمال الفنية او الأدبية او العلمية بما فى ذلك الأفلام

---

[١] حددت المادة (٩٠) من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ المعدلة سعر الضريبة على النحو التالى :-

الشريحة الأولى حتى ٢٥٠٠ج	٢٠٪
الشريحة الثانية اكثر من ٢٥٠٠ حتى ٧٠٠٠ ج	٢٧٪
الشريحة الثالثة اكثر من ٧٠٠٠ حتى ١٦٠٠٠ ج	٣٥٪
أكثر من ١٦٠٠٠ ج	٤٠٪

السينمائية أو الأفلام أو الأعمال المسجلة للأذاعة والتليفزيون او اية براءة اختراع او علامة تجارية او تصميم نموذج او خطة او اساليب سرية او مقابل استعمال او الحق فى استعمال معدات صناعية او تجارية او علمية او غير ذلك من الأنواع و الصور و كذلك كل شخص طبيعى او شركة اشخاص يحصل من الخارج على اية من المبالغ المذكورة ان يلتزم بالأتى :-(١)

١. حجز الضريبة المستحقة على كل مبلغ يدفع او يحصل من المبالغ المذكورة دون اى تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو الأعباء العائلية و بذات السعر المقرر فى المادة(٢) توريد الضريبة المحجوزة الى مامورية الضرائب التى يتبعها حاجز الضريبة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى لدفع او لتحصيل اى من هذه المبالغ مصحوباً بأقرار على النموذج (٢٨) ضريبة موحدة او اية ورقة تشتمل كافة البيانات الواردة به.

و على المأمورية التى يتبعها الحاجز اخطار المأمورية التى يقع عنوان المدفوع له - اذا كان فى مصر - اى من هذه المبالغ فى دائرة اختصاصها بما يخصه من البيانات الواردة بالنموذج المشار اليه ، ويقصد بالمأمورية التى يقع فى دائتها محل اقامته فى حالة عدم سريان احكام المادة (٤٤) من هذه اللائحة .

---

(١) اخضع المشرع الأتاوة او مقابل الخدمة المدفوعة لشخص طبيعى او شركة اشخاص فى مصر او فى الخارج للضريبة - و قد تجاوز فى ذلك الحدود الأقليمية ، الا ان ذلك التجاوز لم يكن فى نص القانون بل فى صلب اللائحة التنفيذية ، مما قد يعد خطأ تشريعى يمكن الحكم بعدم دستوريته و من ثم كان الأحرى على المشرع النص فى صلب القانون بأخضاع المبالغ المدفوعة فى الخارج حيث أن اللائحة التنفيذية ما هى الا تفسير و توضيح للأجراءات المحددة بالقانون و حيث تطبيقاً لنص المادة ١١٩ من الدستور لا ضريبة الا بقانون و لا اعفاء الا بقانون .

وزارة المالية (نموذج رقم ٢٨"ضريبة موحدة")
مصلحة الضرائب
مأمورية ضرائب

الضريبة المستحقة
علـى السمسـرة و العمولـة غـير
المتصلة بمباشرة المهنة أو اية مبالغ
أخرى تدفع مقابل حقوق معرفـة او
اسـتغلال أو أداء علـى اختـلاف
أنواعها طبقاً للمادة (١٨) من القانون
شهر سنة ١٩

بمعرفة [1] :
الـنـشـاط :
العـنـوان :

بيان الأفراد اوشركات الأشخاص الذين حصلوا على اى من المبالغ المذكورة		نوع العمل المدفوع عنه هذه المبالغ	تاريخ دفع المبلغ	قيمة المبالغ	الضريبة المستحقة عليها
الأسم	العنوان				

توقيع المسئول

فى ضوء ما تقدم يتضح ان اطار المعاملة الضريبية للأتـاوة المرتبطـة بالمنشأت الفردية ، و شركات الأشخاص على النحو التالى :-

١- نطاق الأتاوة :-

توسع المشرع المصرى فى مفهوم الأتاوة ، حيث أخضع اية مبالغ تدفـع مقابل حقوق المعرفة او الأستغلال أو الأداء على اختلاف انواعها وصورها.

[1] حسب الجهة الدافعة للمبالغ طبقاً لحكم المادة(١٨) من القانون ١٥٧لسنة ١٩٨١ و تعديلاته

٢- وعاء الضريبة على الأتاوة:- حيث تفرض الضريبة:

أ- على اجمالى المبالغ المتحصلة من الأتاوة .

ب- و بدون اى تخفيض لمواجهة التكاليف أو الأعباء العائلية .

جـ- و بذات الأسعار الضريبية المقررة (بالأسعار العادية فى المادة ٩٠) .

٣- أقليمية الضريبة على الأتاوة :-

تخضع الأتاوة للضريبة فى حالى دفعها للأفراد او شركات الأشخاص المصرية أو الأجنبية فى الخارج .

٤- فترة توريد الضريبة على الأتاوة :

يجب توريد الضريبة المحتجزة على المبالغ المدفوعة لأشخاص طبيعيين او شركات اشخاص خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى لسداد المبالغ .

٢- الضريبة على الأتاوة الخاضعة للضريبة على ارباح شركات الأموال :

نصت المادة ١١١ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على انه :-

{ تسرى الضريبة بالسعر المحدد فى البند (أ) من المادة (١١٢) من هذا القانون وبغير اى تخفيض لمواجهة اية تكاليف على الأيرادات التالية :-

أولاً :- ....

ثانياً :- ....

ثالثاً : المبالغ التى تحصل عليها الشركات و الجهات المشار اليها فى البند أولاً من تلك المادة على سبيل العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة او اية مبالغ اخرى تدفع مقابل حقوق معرفة او استغلال او اداء على اختلاف انواعها و صورها سواء تعلقت تلك المبالغ فى مصر او فى الخارج .

رابعاً : .... ( ) .

و فى جميع الأحوال تلتزم الشركات و الجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) من هذا القانون سواء كانت دافعه للأيرادات و المبالغ المنصوص عليها فى هذه المادة او مستفيدة بها بحجز الضرائب المستحقة وتوريدها الى مأمورية الضرائب المختصة فى المواعيد و طبقاً للأجراءات و الأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية .

و قد حددت اللائحة سعر الضريبة بمعدل ٣٢٪ .

و قد نصت اللائحة التنفيذية للقانون فى مادتها السابعة و الخمسون مقرراً انه فى تطبيق حكم المادة (١١١) مكرراً من القانون :-

أ- تكون المأمورية المختصة التى تورد اليها الضريبة هى المأمورية المحددة طبقاً للمادة (٥٧) من تلك اللائحة .

ب- يكون خصم و توريد الضريبة فى المواعيد و طبقاً للأجراءات و الأوضاع التالية :-

١- على الشركات و الجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) من القانون ان تحجز مما يكون عليها دفعه فى مصر او فى الخارج من العوائد و غيرها من الأيرادات و المبالغ المنصوص عليها فى المادة (١١١ مكرر) من القانون قيمة الضريبة المستحقة على اى من هذه العوائد او الأيرادات او المبالغ و ذلك بالسعر المحدد فى البند(أ) من المادة (١١٢) من القانون و أن توردها الى المأمورية المختصة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع العوائد و غيرها من الأيرادات او المبالغ المشار اليها او وضعها تحت تصرف المستفيد .

و يكون توريدالضريبة مقترناً بتقديم النموذج رقم (٨) ضرائب شركات اموال او (٢٨) ضرائب شركات اموال بحسب الأحوال بعد ملء البيانات الواردة به او تقديم كشوف شاملة البيانات الواردة بالنموذجين ، و تعتمد تلك النماذج و الكشوف من رئيس او عضو مجلس الأدارة المنتدب او المدير المسئول بحسب الأحوال .

و بعد انتهاء السنة المالية للشركات و الجهات سالفة الذكر ، يراجع المأمور المختص كافة الدفعات التى وردت لحساب الضريبة على الوثائق المقدمة وفقاً لأحكام القانون و على خلاصة فحص الحسابات والدفاتر ، فإن وجد الضريبة المسددة أقل من الضريبة المستحقة فعلاً يقوم بأعداد تنبيه بالرد و بقيمة فرق الضريبة المستحقة .

٢- على كل من الشركات او الجهات المشار اليها فى المادة (١١١) من القانون ان تورد الى المأمورية المختصة الضريبة المستحقة على ما تحصل عليه من الخارج من العوائد و غيرها من الأيرادات و المبالغ المنصوص عليها فى المادة (١١١مكرراً) من القانون بالسعر المحدد فى البند (أ) من المادة (١١٢) من القانون و ذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تسلمها اى من هذه العوائد او غيرها من أليرادات او المبالغ او خلال ستين يوماً على الأكثر من تاريخ الأستحقاق و يجب ان يقترن سداد الضريبةبتقديم بيان موقع عليه منها يوضح به نوع كل من العوائد او الأيرادات او المبالغ المسددة عنها الضريبة و مصادر تلك العوائد او الأيرادات او المبالغ .

(نموذج رقم ٢٨"ضرائب شركات اموال")

وزارة المالية
مصلحة الضرائب
مأمورية ضرائب

الضريبة المستحقة
بالعمولة او السمسرة غير المتصلة
بمباشرة المهنة او اية مبالغ اخرى
تدفع مقابل حقوق معرفة او
استغلال أو أداء على اختلاف
انواعها و الضريبة المستحقة عليها
شهر سنة ١٩

اسم الشركة او الجهة الدافعة للمبالغ المشار اليها (٢) .... الكيان القانونى........................
النشاط :
العنوان :

بيان الشركات او الجهاتالمدفوع لها اى من المبالغ المذكورة (٣)		نوع العمل المدفوع عنه هذه المبالغ	تاريخ دفع المبلغ	قيمة المبالغ	الضريبة المستحقة عليها
الأسم	العنوان				

توقيع المسئول

(١) يقدم هذا النموذج الشركات و الجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) من القانون الملتزمة بتوريد ضريبة شركات الموال المستحقة على ما تدفعه فى مصر او فى الخارج من المبالغ المذكورة و المنصوص عليها فى المادة (١١١ مكررا) من القانون و المادة (٥٧ مكررا) من اللائحة التنفيذية و ذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع المبالغ المشار اليها او وضعها تحت تصرف المستفيد .

(٢) يبين اسم الشركة او الجهة الدافعة لأى من المبالغ المذكورة .

(٣) يبين اسم الشركة او الجهة المدفوع لها اى من المبالغ المذكورة فى مصر او فى الخارج .

وزارة المالية
مصلحة الضرائب
مأمورية :

(نموذج رقم ٨"ضرائب شركات اموال")

خاص بشهر سنة ١٩

بيان
بالعوائد و غيرها من
ايرادات رؤوس الأموال المنقولة و الضريبة المستحقة

الشركة أو الهيئة أو المنشأة أو الجهة [1] : ....

الكائنة فى : شارع: رقم:

المبالغ الممنوحة لأعضاء مجالس الأدارة فى الشركات او الجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) من القانون الممثلة فى مجالس ادارات شركات الأموال .

السنة المالية الممنوحة عنها المبالغ	تاريخ صدور القرار بدفع المبالغ و الجهة الصادر منها	جملة المبالغ الممنوحة(نقداً او عيناً اثناء الشهر الماضى.يرفق كشف باسماء المنتفعين)	الضريبة المستحقة	ملاحظات
الجملة				

مقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعية العمومية :

السنة المالية التى دفع عنها مقابل الحضور	تاريخ انعقاد الجمعية العمومية التى قررت دفع مقابل الحضور	جملة المبالغ التى دفعت اثناء الشهر الماضى(يرفق كشف باسماء المنتفعين)	الضريبة المستحقة
الجملة			

---

[1] هذا النموذج تقدمه الشركات و الهيئات العامة و الأشخاص الأعتبارية و الجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) من القانون الملتزمة بتوريد ضريبة شركات الأموال المستحقة على ما تدفعه فى مصر او فى الخارج من العوائد و غيرها من ايرادات رؤوس الأموال المنقولة المذكورة و المنصوص عليها فى المادة (١١١ مكرراً) من القانون و المادة (٥٧ مكرراً) من لائحته التنفيذية و ذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع العوائد و غيرها من الأيرادات أو وضعها تحت تصرف المستفيد .

عوائد القروض و الديون على اختلاف انواعها .

اسم و محل اقامة الدائن	تاريخ دفع العوائد اثناء الشهر الماضى	جملة العوائد المدفوعة اثناء الشهر الماضى	الضريبة
الجملة			

عوائد السندات و اذون الخزانة :

نوع الأوراق المالية	القيمة الأسمية	تاريخ قيد اسهم الشركة بسوق الأوراق المالية	العائد السنوى لكل ورقة	عدد الأوراق المالية الموجودة فى اخر الشهر الماضى	جملة العوائد المدفوعة أثناء الشهر الماضى	الضريبة المستحقة
الجملة						

مكافآت التسديد و الأنصبة الى حاملى السندات و أذون الخزانة و الودائع و التأمينات النقدية :

النوع	تاريخ التسديد فى الشهر الماضى	القيمة المخصصة لأستهلاك كل سند او قيمة النصيب	سعر الأصدار او قيمة السلفية او الوديعة	عدد الأوراق المسددة	المبالغ التى تستحق عليها الضريبة	الضريبة المستحقة
الجملة						

قرش جنيه

ما حصل عليه اعضاء مجالس الادارة فى الشركات او الجهات المنصوص عليها فى المادة(١١١) من القانون

مقابل الحضور للمساهمين ....

عوائد القروض و الديون على اختلاف انواعها ....

عوائد السندات ....

اذون الخزانة ....

مكافآت التسديد و الأنصبة و الودائع و التأمينات النقدية ....

الجملة

عضو مجلس الأدارة المنتدب او المدير

....

٣- يجب على كل بنك او شركة او منشأة او جهة تحصل مباشرة او بواسطة غيرها اى مبلغ من العوائد او غيرها من الأيرادات او المبالغ الأجنبية أن تكلف طالب التحصيل بتقديم حافظة موقع عليها منه ببيان نوع و قيمة العوائد او الأيرادات او المبالغ المطلوب تحصيلها و عليها بعد تحصيل العوائد او الأيرادات او المبالغ التى تؤثر على الحافظة بقيمة الضريبة المطلوب حجزها من العوائد او الأيرادات المحصلة طبقاً للقانون .

و فى حالة قيامها بدفع العوائد او الأيرادات او المبالغ الى الطالب قبل تحصيلها فعليها ان تحجز قيمة الضريبة وقت الدفع و تقوم بتوريدها الى المأمورية المختصة و يجب على البنوك او الشركات او المنشأت ان تمسك دفتراً مرقماً الصفحات يدون فيه العمليات اولاً بأول ، و أن تبقى على الحوافظ و الدفاتر مدة لا تقل عن خمس سنوات لأطلاع موظفى مصلحة الضرائب المختصين عليها عند الأقتضاء ، و على البنوك و الشركات و المنشأت و الجهات المذكورة توريد المبالغ المحجوزة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر بالنسبة لما يكون قد حجز لحساب المصلحة خلال الشهر السابق على ان يكون التوريد مصحوباً بصورة من محتويات الدفتر المشار اليه فى الفقرة السابقة لبيان ما استقطع من ضرائب .

٤- على الشركات و الجهات المشار اليها فى المادة (١١١) من القانون ان تقدم الى المأمورية المختصة فى خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من شهر يناير و ابريل و يوليو و اكتوبر من كل سنة بياناً بالمبالغ المدفوعة اليها خلال الثلاثة اشهر السابقة من العوائد و غيرها من الأيرادات او المبالغ المنصوص عليها فى المادة (١١١ مكررا) من هذا القانون و يكون تقديم ذلك البيان على النموذج رقم (٩) ضرائب شركات اموال او على اية

ورقة متضمنة كافة البيانات الواردة به و يعتمد هذا النموذج او الورقة التـــى تحل محله من رئيس او عضو مجلس الادارة المنتـــدب او المديـــر بحســب الأحوال .

كما يجب ان يقترن تقديم النموذج بتوريد الضريبة المستحقة علـــى تلـــك العوائد و غيرها من الأيرادات او المبالغ المستفيدة بها و ذلك فى حالة عـــدم قيام الشركات او الجهات المدينة بتلك العوائد و غيرهـــا مـــن الأيـــرادات او المبالغ بحجز و توريد الضريبة المستحقة عليها طبقاً للقانون .

فى ضوء ما تقدم يتضح المعاملة الضريبية للأتاوة المرتبطـــة بشـــركات الأموال على النحو التالى :-

أ- نطاق الأتاوة :-

يتم اخضاع اية مبالغ تدفع مقابل حقوق المعرفة أو الأســـتغلال او الأداء على اختلاف انواعها و صورها ، و من ثم فقد تم التوسع فى مفهوم الأتـــاوة الخاضعة للضريبة على ارباح شركات الأموال .

ب- وعاء الضريبة على الأتاوة :-

تسرى الضريبة على ارباح شركات الأموال بغير اى تخفيض لمواجهـــة اى تكاليف على الأيرادات .

جـ- سعر الضريبة :-

تخضع المبالغ المدفوعة لشركات اموال بسعر نسبى ٣٢٪ تطبيقاً لنـــص المادة ١١٢ من القانون .

د- فترة التوريد :-

يلتزم حاجز الضريبة بتوريد الضريبة المفروضة على الأتـــاوة و التـــى سبق ان احتجزها للمأمورية المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية لســـداد

المبالغ المدفوعة لشركات اموال ، الا ان المشرع قد اضاف حـــدوداً أخــرى لفترة التوريد بالنسبة لشركات الأموال المستفيدة بتلك المبالغ ، حيث سمح لها فى اللائحة التنفيذية و ليس صلب القانون بالتوريد فى خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ السداد او فى خلال ستين يوماً من تاريخ الأستحقاق .

مما قد يشير الى وجود مخالفة تشريعية لوجود نص فى اللائحة يخـــالف نص القانون ذاته (فاللائحة يجب ان توضح الأجراءات التنفيذية للقـــانون دون اضافة عليها) ، حيث ان القانون ينص بخضوع المبالغ المدفوعة او المحصلة فقط فى حين ان اللائحة تلزم بخصم الضريبة و توريدها عن المبالغ المدفوعة او المستحقة .

هـــ- أقليمية الضريبة علي الأتاوة :-

نص المشرع على اخضاع المبالغ المدفوعة فى مصر او فـــى الخـــارج كأتاوة على ارباح شركات الأموال .

وزارة المالية (نموذج رقم ٩"ضريبة موحدة")

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب :

رقم الملف :

إقرار [١]

عن الضريبة المستحقة

على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة

اسم المدين : .... العنوان : .... نشاطه : .... عنوان النشاط : ....

اسم الدائن : .... العنوان : .... نشاطه : .... عنوان النشاط : ....

سند الدين : .... ١- عقد رسمى بتاريخ : .... توثيق : ....

٢- عقد عرفى بتاريخ : .... او شفوى بتاريخ : ....

	قرش	جنيه	
قيمة الدين	٠٠	٠٠٠	تاريخ الأستحقاق ....
العائد و شروطه	٠٠	٠٠٠	تاريخ الأستحقاق ....
قيمة الدمغات من اصل الدين	٠٠	٠٠٠	تاريخ السداد ....
قيمة الدمغات من اصل الفوائد	٠٠	٠٠٠	تاريخ السداد ....
	قرش	جنيه	
مقدار الضريبة المستحقة على العائد	٠٠	٠٠٠	

ملاحظات يبديها الممول او مقدم القرار [٢] :

....
....
....
....
....
....
....

تحريراً فى / / ١٩ **توقيع مقدم الإقرار**

....

[١] يقدم هذا الأقرار من كل من الدائن و المدين اذا كانا مقيمين بمصر كما يقد من المدين اذا كان الدائن فرداً مقيماً فى الخارج او شركة اجنبية مركزها فى الخارج و ليس فى مصر ، كما يقدم الدائن اذا كان المدين مقيماً فى الخارج او فى حالة عدم سداد العائد كله او بعضه فى ميعاد الأستحقاق .

[٢] فى حالة سداد العائد كله او بعضه يلزم بيان ذلك و يعتبر ما سدد من المبالغ المذكورة سداداً نهائياً للضريبة و لا يلزم الممول بالأقرار عنها طبقاً لأحكام المادة ٩١ من القانون .

بيـــان

الضريبة المستحقة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة
غير المتصلة بمباشرة المهنة

الجهة [1] : ....

العنوان : ....

اسم المدين	العنوان	تاريخ نشأة الدين	قيمة الدين		تاريخ سداد العائد	قيمة العائد المستحق		الضريبة المستحقة	
			ق	جنيه		ق	جنيه	ق	جنيه

تحريراً فى / / ١٩ **توقيع المسئول**

....

وزارة المالية **(نموذج رقم ٩"ضريبة شركات اموال")**

---

[1] **يقدم هذا البيان من المنشأت الفردية و شركات الأشخاص طبقاً للمادة(٢٥) من القانون ، و المادة(٤) من اللائحة التنفيذية .**

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب :

رقم الملف :

بيـــان [1]

بالمبالغ المدفوعة من العوائد و غيرها من الأيرادات
أو المبالغ المنصوص عليها فى المادة (١١١مكرراً) من القانون
و الضريبة المستحقة
عن شهر .... سنة ١٩

اسم الشركة او الجهة المدفوع لها المبالغ : ....

النشاط : .... الكيان القانوني: ....

العنوان : ....

....

اسم المدين [2]	العنوان	تاريخ نشأة الدين	قيمة الدين		تاريخ سداد العائد	قيمة العائد المستحق		الضريبة المستحقة	
			ق	جنيه		ق	جنيه	ق	جنيه

تحريرا فى / / ١٩ رئيس / عضو مجلس الأدارة المنتدب / او المدير

---

[1] تلتزم بتقديم هذا البيان الشركات و الجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) من القانون خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من شهر يناير وابريل و يونيو و اكتوبر من كل سنة خلال الثلاثة اشهر السابقة ببيان المبالغ المدفوعة اليها من العوائد و غيرها من الأيرادات او المبالغ المنصوص عليها فى المادة (١١١ مكرراً) من القانون وذلك طبقاً للبند رابعاً من المادة (٥٧ مكرراً) من اللائحة التنفيذية ، مع توريد الضريبة المستحقة فى حالة عدم قيام المدين بحجزها و توريدها .

[2] الدافع لأى من المبالغ المشار اليها سواء فى مصر او فى الخارج .

٤/٢ المعاملة الضريبية للأتاوات في ضوء المعاهدات الضريبية الثنائية :

تم ابرام العديد من الأتفاقيات و المعاهدات الثنائية الضريبية بين مصر والعديد من الدول ، ولاشك ان تلك المعاهدات الضريبية قد اثرت على قواعد التشريع المتعلقة بفرض الضريبة على الأتاوات من حيث وعاء الضريبة او قيمتها ، كما ترتب على ذلك وجود بعض المشكلات التى اثارت خلاف.

و كقاعدة عامة تنص كافة المعاهدات الضريبية التى ابرمتها مصر مع الدول الأخرى و التى يوضحها الجدول رقم (٢/٤/أ) على انه يتعين الا يزيد سعر الأقتطاع لدى المنبع المفروضة على تلك الأتاوات التى تكون مصر مصدراً لها عن حد اقصى من اجمالى تلك العوائد .[١]

و يلاحظ على جدول المعاهدات الضريبية الثنائية ما يلى :-

١- ان الحد الأقصى لسعر الضريبة المفروضة على الأتاوة يبلغ ٢٥٪ من اجمالى مبلغ الأتاوة مقابل الأستعمال او الحق فى استعمال العلامة التجارية (المعاهدة الفرنسية و الألمانية فى مصر) ، بينمت تبلغ النسبة السائدة عموماً ١٥٪ (المعاهدة الأمريكية المصرية و البريطانية المصرية على سبيل المثال) ، اما الحد الأدنى لمعدل الضريبة ١٠٪ (المعاهدة المصرية المغربية) .

٢- ميزت بعض الأتفاقيات الضريبية فى سعر الضريبة على المبالغ المدفوعة مقابل الأسم و العلامة التجارية (بلغت٢٥٪) عن المدفوعة فى الحالات الأخرى (بلغت ١٥٪) و على سبيل المثال ما نصت عليه المعاهدة المصرية الفرنسية ، كما ان هناك بعض البلاد التى اعفت الأتاوة من الخضوع مثل النمسا و السويد .

---

[١] تعتبر مصر مصدر للأتاوات فى الأحوال التالية:-

أ- اذا كان دافع الأتاوة الدولة ذاتها او احد اقسامها السياسية او سلعة محلية .

ب- اذا كان دافع الأتاوة شخصاً مقيماً فى مصر سواء تعلق الأمر بالأفراد او بالشركات .جـ- اذا كان دافع الأتاوة منشأة دائمة موجودة فى مصر ، و تعلقت تلك الأتاوة بتلك المنشأة ، ولا اهمية بعد ذلك لمحل اقامة الشخص الذى يمتلك هذه المنشأة .

جدول رقم ٢/٤/أ

المعاهدات الثنائية الضريبية بين مصر و الدول الأجنبية[1]

م	اسم الدولة	تاريخ التوقيع	تاريخ بدء السريان	ضريبة الأتاوات	ملاحظات
١	المانيا الأتحادية	٥٩/٢/١٧	٦١/٦/٢	-	حل محلها الإتفاقية التالية
	المانيا الأتحادية	٨٧/١٢/٨	٩١/٩/٢٢	٢٥٪،١٥٪	٢٥٪ من اجمالى المبلغ من استعمال العلامات التجارية و١٥٪ الحالات الأخرى .
٢	السويد	٥٨/٧/٢١	٥٩/١/١٠	صفر	شروط خاصة للاتاوات
٣	النمسا	٦٢/١٠/١٦	٦٣/١٠/٢٨	صفر	شروط خاصة للاتاوات
٤	النرويج	٦٤/١٠/٢٠	٦٥/٧/٢٩	١٥٪	
٥	فنلنده	٦٥/٤/١	٦٦/٣/٢	٢٥٪	
٦	ايطاليا	٦٦/٣/٢٦	٦٨/٩/٦	-	حل محلها الأتفاقية التالية
	ايطاليا	٧٩/٥/٧	٨٢/٤/٢٨	١٥٪	
٧	اليابان	٦٨/٩/٣	٦٩/٨/٦	١٥٪	
٨	الهند	٦٩/٢/٢٠	٦٩/٩/٣٠	-	ليس لها سعر خاص
٩	العراق	٦٨/٣/٣١	٧١/١١/٧	-	
١٠	السودان	٧٠/١٢/٩	٧٨/٤/٢٠	-	
١١	دول مجلس الوحدة الأقتصادية	٧٣/١٢/١	٧٥/٧/١٣	-	الدول هى مصر- سوريا- الأردن- اليمن-العراق-الكويت
١٢	بريطانيا	٧٧/٤/٢٥	٨٠/٧/٢٣	١٥٪	
١٣	رومانيا	٧٩/٧/١٣	٨١/١/٥	١٥٪	
١٤	الولايات المتحدة الأمريكية	٨١/٦/١٩	٨٢/١/١	١٥٪	
١٥	فرنسا	٨٠/٦/١٩	٨٢/٩/١٠	٢٥٪،١٥٪	٢٥٪ العلامات التجارية ١٥٪ الحالات الأخرى
١٦	كندا	٨٣/٥/٣٠	٨٤/١٠/٢	١٥٪	
١٧	سويسرا	٨٧/٥/٢٠	٨٨/٧/١٤	١٢,٥٪	
١٨	يوغسلافيا	٨٧/٦/٢٧	٨٩/١/٢٥	١٥٪	معطلة حاليا
١٩	تونس	٨٩/١٢/٨	٩١/١/٢	١٥٪	
٢٠	سوريا	٩١/٧/١٩	٩١/١٢/١	٢٠٪	
٢١	الجماهيرية الليبية	٩٠/١٢/٣	٩١/٧/٤	-	ليس لها سعر خاص
٢٢	الدنمارك	٨٩/٩/٢	٩٠/٤/١٣	٢٠٪	
٢٣	المغرب	٨٩/٣/٢٢	٩٣/٩/٢١	١٠٪	
٢٤	كوريا	٩٢/١٢/٩	٩٤/١/٦	١٥٪	
٢٥	المجر	٩١/١١/١٥	٩٤/٥/٢٠	١٥٪	
٢٦	قبرص	٩٣/١٢/١٨	٩٥/٣/١٤	١٠٪	
٢٧	الأمارات العربية المتحدة	٩٤/٤/١٢	٩٥/٧/١٦	١٠٪	
٢٨	التشيك	٩٥/١/١٩	٩٥/١٠/٤	١٥٪	

[1] عبدالله العادلى – المعاملة الضريبية للأتاوات و مشكلات التطبيق – بحث القى فى المؤتمر الضريبى الثامن بعنوان التعديلات المقترح ادخالها على قانون الضرائب على الدخل – كلية التجارة بجامعة عين شمس – القاهرة ١١،١٢ مايو ١٩٩٧ .

– اتفاقيات تجنب الأزدواج الضريبى المبرمة مع جمهورية مصر العربية .

٣- ان نسبة الأقتطاع لدى المصدر تطبق على اجمالى مبلغ الأتاوات (ما لم ينص على خلاف ذلك فى المعاهدة الضريبية) ، و أن نسبة الأقتطاع تطبق بمجرد الدفع للمستفيد غير المقيم ، كما يتعين ان يكون المستلم لمبلغ العوائد المستفيد منها ، و من ثم لا تسرى نسبة الأقتطاع اذا كان المستلم شخص وسيط بين المدين و الدائن .

٤- يتعين تطبيق كافة الأعفاءات التى ينظمها التشريع الضريبى المصرى لبعض انواع حقوق المؤلف من الخضوع للضريبة ، ومن ثم لا تطبق نسبة الأقتطاع لدى المنبع الا فى الاحوال التى تكون فيها مصر مصدراً لعوائد حقوق المؤلف من ناحية ، و انها خاضعة وفقاً لقواعد التشريع الداخلى ، و انها لا تتمتع بأية اعفاءات ضريبية ينظمها قانون الضرائب على الدخل او اى قانون أخر مثل قانون الأستثمار .[١]

٥- هناك بعض تعريفات للأتاوات قد تضمنت بعض الأوعية تخرج عن الأطار العام طبقاً لأتفاقية منظمة الأمم المتحدة مثال ذلك :- [٢]

- بعض الأتفاقيات تتضمن ضمن تعريف للأتاوات المبالغ المدفوعة عن حقوق النشر الخاصة بالأفلام السينمائية او المسجلة للأذاعة و التلفزيون مثال الأتفاقيات المبرمة مع التشيك و سويسرا و فرنسا و السويدو المانيا ، و هناك بعض الأتفاقيات لا تتضمن ذلك النوع (الولايات المتحدة ، اليابان، فنلندا ، النرويج) .
- تتضمن الأتفاقية المبرمة مع الولايات المتحدة الأمريكية بند الأتاوات التى تخضع للضريبة الأرباح الناتجة من بيع او تبادل و التصرف فى الحقوق

---

[١] د. السيد عبد المولى- الضرائب و المعاملات الدولية-دار النهضة العربية-القاهرة-١٩٩٨ ص١٩٣-١٩٧.

[٢] عبدالله العادلى - مرجع سابق - ص١٥،١٦

المحددة فى اتفاقية الأمم المتحدة ، بينما تتناول معظم الأتفاقيات الأخـــرى فقط الأستعمال او الحق فى استعمال تلك الحقوق و ليس الأرباح الناتجـــة عن بيعها او التصرف فيها .

- تعتبر الاتفاقية المبرمة معة المملكة المغربية ان المبالغ المدفوعـــة مقـــابل الدرسات الاقتصادية والتكنولوجية من الإتاوات .

-بالنسبة للاتفاقية المبرمة مع الهند يتم استيفاء الاتاوات المدفوعة فى مقـــابل استقلال مناجم او محاجر او اى مكان اخر او لاستخراج المواد الطبيعيـــة من الخضوع للضريبة على الاتاوات.

وقد ثارت خلافات كبيرة نتيجة خضوع ارباح بعض المصنفات العلميـــة الحديثة للضريبة ، ومثال ذلك برامج الحاسب الالكترونى، اربـــاح مقـــابل التصريح باستعمال الاسرار الصناعية ، فرض ضريبة تنمية الموارد على الاتاوات وفيما يلى المعاملة الضريبية لتلك الحالات :[1] -

١- تأجير برامج الحاسب الالكترونى :-

فاذا قامت إحدى الشركات المصرية بالتعاقد مع شركات اجنبية لها منشأة دائمة فى مصر على استئجار برامجها الخاصة بالكمبيوتر لمدة معينة مقـــابل اتاوة تدفعها الشركة المصرية سنوياً

فان الايراد وان كان يتعلق بأنشاء او اعداد برامج ذات طابع فنى يغلـــب علية عنصر الابتكار الا ان تلك الايرادات قد نتجت عن مزاولة نشاط نتج عن امتزاج العمل وراس المـــال ، اعتـــبرت تلـــك الـــبرامج اصلاًمـــن اصـــول الشركة،ومن ثم تخضع للضريبة على الاربـــاح التجاريـــة او الصناعيـــة او

(1) – لمزيد من التفصيل يراجع :-
أ . د . السيد عبد المولى، مرجع سابق ،ص ١٩٨-٢٠١.
د. عبد الله العادلى ، مرجع سابق ، ص ١٧- ٢٠.

الضريبة على ارباح شركات الاموال حسب الاحوال ، اما اذا ثبت ان البرامج الحاسب الالكترونى كانت غير مدرجة ضمن اصول المنشأة الدائمة ، فسوف يتم اعتبار العائد من قبيل حقوق المؤلف ، ومن ثم يخضع للضريبة على ارباح المهن غير التجارية باعتبار ان الايراد قد نجم عن عمل ليس من طبيعة الاعمال التجارية وانما غلب عليه الطابع الذاتى او الشخصى .

٢-مقابل التصريح باستعمال الاسرار الصناعية وبراءاة الاختراع

فى حالة اتفاق احدى الشركات المصرية لصناعة الادوية مع شركة اجنبية (شركة فايزرالامريكية) علىالترخيص باستعمال براءات الاختراع الاجنبية لعدة سنوات مقابل اتاوة سنوية .

فان الاصل هو خضوع مقابل الترخيص فى استعمال براءات الاختراع للضريبة على المهن غير التجارية ، لان ذلك الاختراع وليد القريحة وثمرة الفكر لانه يغلب عليه طابع العمل ، الا انه اذا كانت براة الاختراع اصلاً من اصول المشأة ، من ثم فان الاتاوة الناتجة من ذلك التصريح تخضع للضريبة على الارباح التجارية الصناعية او الضريبة على ارباح شركات الاموال بحسب الاحوال

٣-فرض رسم تنمية الاتاوات

لايحق لمصلحة الضرائب فرض رسم تنمية موارد على الاتاوات المدفوعة من شركة مصرية الى شركة اجنبية بينها اتفاقية ثنائية ضريبية وتم اخضاع الاتاوة اساسا لمعدل ضريبى ١٥٪ حسب الاتفاقية [1] .

---

[1] **وبصفة عامة يتم فرض رسم تنمية الموارد بواقع ٢٪ على ما يزيد عن ١٨٠٠٠ جنيه سنوياً تطبيقاً لقانون ٦ لسنة ٨٦ .**

وذلك على اساس ان سعر الضريبة المطبقة على الاتاوة وهو ١٥٪ هـو أقصى سعر للخضوع للضريبة فى مصر ، ويجب الا تزيد الضريبة فى سعرها عن ذلك السعر طبقاالاتفاقية تجنب الازدواج الضريبى .

٥/٢ المعاملة الضريبية لمقابل الخدمات الدولية

تثير المعاملة الضريبية للايرادات المرتبطة بمقابل الخدمات الدولية عديد من الصعوبات القانونية والعملية بسب تعدد وتنوع تلك الخدمات فضلا عن التداخل والتشابك بين ذلك المقابل والاتاوات بالاضافة لاختلاف المعاملة الضريبية المقررة من المعاهدات والاتفاقيات الثنائية الضريبية [1] .

وقد تكون تلك الخدمات فنية او تجارية او صناعية او قد ترتبط بالمهن الحره ، وفيما يلى شرح موجز للاطار العام للمعاملة الضريبية لمقابل الخدمات الدولية .

١/٥/٢ مقابل الخدمات الفنية

ترتبط الخدمات الفنية **technical fees** باعمال الاشراف و الرقابة والدراسات الفنية بالاضافة لاعمال المساعدات الفنية والاعمال الهندسية والقيام بالابحاث الجيولوجية وما الى ذلك .

وتتوقف المعاملة الضريبية لمقابل تلك الخدمات الدولية على وجود اتفاقية ضريبية او عدم وجودها ، والنص صراحة على المعاملة الضريبية لتلك الخدمات ام لا .

---

[1] د. السيد عبد المولى ، مرجع سابق ، ص ٣١٨

ا- فى حالة النص على المعاملة الضريبية لمقابل الخدمات الفنية فى الاتفاقية الضريبية :

لاشك ان المسألة التى يمكن ان تثور هنا هو كيفية التمييز بين مقابل الخدمات الفنية وبين المبالغ التى قد تختلط بها خاصة الاتاوات وتتمثل الخدمات الفنية فى تلك الحالة على المساعدات الفنية او اجراءات الدراسات المختلفة .

وغالبا ما تنص الاتفاقية الضريبية على ان ايرادات تلك الخدمات الفنية تخضع للضريبة على الارباح التجارية او الصناعية او الضريبية على ارباح شركات الاموال باعتبار انها لاتتضمن نقل لمعرفة تكنولوجية وانما اداء خدمة فنية ،وبشرط ان يكون تأدية تلك الخدمات قد تم من خلال منشأة دائمة

ب -فى حالة عدم النص على المعاملة الضريبية لمقابل الخدمات الفنية فى الاتفاقية الضريبية

وفى تلك الحالة يمكن ان يطبق عليها المعاملة الضريبية للاتاوة ، وقد يطبق عليها المعاملة الضريبية وفقا للتشريع الداخلى لدولة المصدر.

وفى ظل غياب النص على مقابل الخدمات فى المعاهده الضريبية يخضع هذا المقابل الى الضريبة الموحدة على دخل الإشخاص الطبيعية او الضريبية على شركات الاموال حسب الاحوال (حسب الشكل القانونى القائم بالنشاط) ففى حالة ما اذا كان القائم بالنشاط فرداً او شركة من شركات الاشخاص فان ذلك الايراد يخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة بنسبة ١٠٪ الى ١٥٪ طبقا لنص المادة (٧٤) من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ .

وغالبا لاتنص المعاهدات الضريبية الثنائية على معاملة خاصة لذلك النوع من الخدمات ، من ثم يتم تطبيق النص الخاص الذى يرد فى المعاهدات بالنسبة لمعاملة الدخول الاخرى .

عموماً تختلف المعاملة الضريبية لمقابل الخدمات التى عادة لاينص عليها المعاهده بالنسبة للمعاهدات الضريبية الثنائية المصرية مع الدولة المختلفة على النحو التالى :- [١]

- تخضع المعاهدة المصرية النمساوية ذلك الايراد غير المنصوص عليه فى دولة موطن المستفيد (وكذلك المعاهدة المصرية الكندية ، والمعاهدة المصرية البريطانية) .
- تخضع المعاهدة الضريبية المصرية الفرنسية تلك الايرادات للمعاملة الضريبية التى يقررها التشريع الداخلى لكل دولة .
- تعطى المعاهدة المصرية المغربية لدولة مصدر الدخل الحق فى فرض تلك الضريبة.

٢/٥/٢ مقابل الخدمات التجارية والادارية .

تتطبق المعاملة الضريبية لمقابل الخدمات التجارية الادارية مع نظيرها المرتبط بمقابل الخدمات الفنية مع فروقات فى بعض التفاصيل ، وهنا يتعين التفرقة بين حالتي النص اوعدم النص على معاملة تلك الخدمات فى الاتفاقيات الضريبية حيث تتبع المعاملة الضريبية الواردة فى حالة المعاهدة فى حالة النص عليها ، ونادرا ما يتم وصف تلك المقابل تلك الخدمات على انها اتاوة ،حيث يشترط لتوافر هذا الوصف ان يكون الامر بصدد نقل معرفة فنية او نقل تكنولوجيا ، وفى ظل تلك الاحوال يعتبرمقابل الخدمات من قبيل الربح التجارى

---

[١] يراجع الأتفاقيات الضريبية الثنائية المواد :١٩، ١/٢١، ٢/٤٧، ٢٢ على التوالى .

والصناعىوتسرى قواعد المعاملة الضريبية على مقابل تلك الخدمات اذا تم تأديتهاعن طريق منشأة دائمة . ونادراً مايشار ايضاً الى مقابل الخدمات الإدارية فى المعاهدات الإدارية ومن امثلة تلك الخدمات المقابل الذى يستحق للمركز الرئيسى نظير خدماته الإدارية التى يقوم بها للفروع والتى يتم إقتطاعها من ارباحها لحساب المركز الرئيسى . فاذا ما نصت بعض المعاهدات الضريبية على خضوع مثل تلك الخدمات لاقتطاع ضريبى لدى المصدر مقابل ١٠٪ فيعتبر ذلك المقابل فى عداد الربح التجارى للمنشأة الدائمة ، اما فى حالة عدم النص يتعين النظر الى ذلك القابل على انه احد عناصر الربح التجارى اذا كان تأدية الخدمة يتم عن طريق تنظيم دائم لمباشرة الاعمال.

٣/٥/٢ مقابل خدمات المهن الحرة المؤداة

وتتضمن الخدمات التى يؤديها اصحاب المهن الحرة تتوقف المعاملة الضريبية هنا على وجود معاهده ضريبية ام لا .

أ- ففى حالة عدم وجود معاهدة فان كل دولة تقوم بتطبيق القواعد المنظمة فى تشريعاتها الضريبية الضريبية الداخلة .

وفى حالة اداء الخدمة خارج مصر مقيم فى مصر تسرى الضريبة الموحدة على كل دخل يحصل عليه الشخص الطبيعى المقيم فى مصر فى الحالات الخمس التى عددتها المادة الخامسة من القانون ١٧٨ لسنة ٩٣ ومن بينها إيردات المهن غير التجارية . كما ان المادة (٦٦ / ٢) من القانون تنص على سريان الضريبة على صافى الارباح الناتجة من مزاولة المهنة فى الخارج اذا كان المركز الرئيسى او الدائم لمباشرة الممول للمهنة فى مصر.[1]

---

[1] تطبيقاً لنص المادة (٣)من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ يعتبر الممول مقيماً فى ظل توافر خمس شروط هى (أ) ان يقيم فى مصر لمدة تزيد عن ١٨٣ يوماً متصلة او متقطعة خلال السنة الضريبية . (ب) ان تكون مصر محلاً لأقامته الرئيسية .(جـ) ان تكون مصر هى المركز الرئيسى لأدارة نشاطه .(د) ان تكون مصر مركزاً لنشاطه التجارى او الصناعى او المهنى .(هـ) ان يكون من موظفى الدولة الذين يؤدوون مهام وظائفهم فى الخارج و كانت دخولهم من خزينة الدولة .

اما فى حالة اداء الخدمة فى مصر بعرفة شخص غير مقيم بها يتم سريان الضريبة تطبيقاً لنص المادة (٢) من القانون -على دخل الاشخاص الطبيعيين غير المقيمين فى مصر بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر .

و قد حدد المشرع الضريبى المصرى فى المـــادة(٦٦) نطـــاق ســـريان وفرضها على صافى ارباح المهن الحرة و غيرها من المهن غير التجاريـــة التى يمارسها الشخص بصفته مستقلة و يكون العنصر الأساسى فيها العمل اذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة فى مصر ، كما تسرى الضريبة على صـــافى الأرباح الناتجة عن مزاولة المهنة فى الخارج اذا كان المركـــز الرئيســـى او الدائم لمباشرة الممول للمهنه فى مصر .[1]

وفى حالة عدم وجود معاهده ضريبيا ، فعادة ما يتم النص على انه لايحق للدولة المتعاقدة ان تفرض ضريبتها على مقابل الخدمات اذا كانت مزاولتهـــم للاعمال عن طريق مركز دائم للاعمال يتسم بالدوام والانتظام .

[1] يراجع بالتفصيل المواد ٦٦ ، ٦٧ ، ٦٨ ،٦٩ ، ٧١ ، من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل

الفصل الثالث

الأتجاهات المعاصرة للمحاسبة الضريبية
لأنشطـــة الصنـاعـات و الصـادرات

الفصل الثالث

الأتجاهات المعاصرة للمحاسبة الضريبية

لأنشطة الصناعات و الصادرات

مقدمة

بوجه عام تهدف كافة الدول سواء المتقدمة اوالنامية على حد السواء إلي استخدام كافة امكانيتها المادية و الفنية للنهوض بأقتصادها القومي ، و في سبيل ذلك يتعين عليها استخدام كافة الوسائل لأجتذاب رؤوس الأموال سواء المحلية أو الأجنبية لاستثمارها فى مشروعات ترتبط بالتصنيع والتصدير ، الامر الذى من شأنه زيادة الانتاج وخلق فرص عمل جديده وبالتالى تحقيق متطلبات التنميه الاقتصاديه والاجتماعيه .

ولاشك ان الضرائب تلعب دورا اساسا فى تحفيز رؤوس الاموال والاستثمار نحو الاقدام على تأسيس مشروعات صناعيه كثيره وكبيره تتفق ومتطلبات خطة التنميه ، وذلك عن طريق تقرير حوافز ضريبيه **Tax Incentives** ملائمه لتشجيع الاستثمار فى مجال الصناعه هذا من جهه ،ومن جهه اخرى فحيث ان الصادارات تلعب دورا اساسيا فى زيادة الموارد الأجنبيه وسد العجز القائم فى الميزان التجارى و ميزان المدفوعات ، فإن للضرائب دوراً هاماً فى تشجيع و تنمية الصادرات عن طريق تقرير الحوافز و الأعفاءات الضريبية الملائمة .

من هنا يمكن القول بأن السياسة الضريبية بما تتضمنه من حوافز و اعفاءات تعتبر من أهم الأدوات المالية التى يمكن ان تؤثر مباشرة فى النشاط الأقتصادى عموماً ، و النشاط الصناعى و التصديرى على وجه الخصوص .

يهتم هذا الفصل بدراسة الأتجاهات المعاصرة للمحاسبة الضريبية عن انشطة التصنيع و التصدير في ضوء قانون الضرائب على الدخل الصادر برقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، سواء اتخذت تلك الأنشطة عند مزاولتها شكل شركات الأشخاص أو الأموال .

تحقيقاً لذلك سوف يتناول ذلك الفصل دراسة طبيعة انشطة التصنيع والتصدير و استعراض الحوافز الضريبية المرتبطة بالصناعات و الصادرات ، و التركيز على الموازنة و التقييم فيما بين تلك الحوافز المقررة لتلك الأنشطة المتخذة شكل شركات الأشخاص و الأموال و مدى ملائمتها في تنميتها و تنشيطها .

بموجب ذلك يتم تقسيم هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/٣ طبيعة انشطة الصناعات و الصادرات .

٢/٣ الحوافز الضريبية لأنشطة التصنيع فى التشريعات المقارنة .

٣/٣ الحوافز الضريبية المرتبطة بأرباح انشطة الصناعات و الصادرات فى تنظيمات الأعمال المتخذة شكل شركات الأشخاص .

٤/٣ الحوافز الضريبية المرتبطة بأرباح انشطة الصناعات و الصادرات فى شركات الأموال .

٥/٣ الحوافز الضريبية لأنشطة التصنيع و التصدير فى تنظيمات الأعمال المقررة فى قانون الأستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩ المستبدل بالقانون ٨ لسنة ٩٧ و القانون رقم ٥٩ لسنة ٧٩.

٦/٣ التقييم و الموازنة بين الحوافز الضريبية المرتبطة بأنشطة الصناعات و الصادرات .

١/٣ طبيعة انشطة الصناعات و الصادرات :

١/١/٣ طبيعة انشطة الصناعات :

اشار القانون التجارى الى بعض الأعمال الصناعية ضمن الأعمال التجارية على سبيل المثال : شراء السلع لأجل بيعها بعد تهيئتها بهيئة اخرى ، و المقاولات و الأعمال المتعلقة بالمصنوعات ، و الأعمال المتعلقة بأنشاء السفن ، و المقاولات المرتبطة بمبان متى كان المقاول متعهداً بتوريد الأدوات و الأشياء اللازمة لذلك .

و قد يشار الى المهن و المنشآت الصناعية الخاضعة للضريبة على انها تلك التي تتناول الصناعات التحويلية (و تتضمن صناعة المواد الكيمائية ، صناعة و تجهيز المواد الغذائية ، صناعات النسيج و ملحقاته ، صناعة الجلود ،صناعة الأخشاب ، صناعة الطوب ، صناعة المبانى ، صناعة الالات) بالأضافة الى الصناعات الإستخراجية ، و صناعة النقل (وسائل النقل البرى و البحرى) .

واذا كان المشرع الضريبى فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ٨١ لم يحدد مدلول المهن و المنشأت الصناعية – و ان كان قد اورد بعض منها فى تعداده للأعمال التجارية ، الا ان الفقرة الرابعة من المادة (٣٠) من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ قد قضت بأنه يقصد بالمنشأت الصناعية فى تطبيق حكم تلك المادة :-

- المنشأت المقيدة بالسجل الصناعى وفقاً لأحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ٧٧ فى شركات السجل الصناعى.
- المنشأت التى لا تخضع لأحكام القانون المشار اليه اذا كانت تزاول احد اوجه النشاط المدرجة فى القوائم التى يصدر بها قرار وزير الصناعة بالأتفاق مع وزير المالية .

و قد صدر قرار وزير الصناعة رقم ٦٧٨ لسنة ٨٣ فـــى ظـــل العمـــل بالقانون ١٥٧ لسنة ٨١ و ينص على ما يلى :-

أ- المنشأت التى لا تنطبق عليها احكام القانون ٢٤ لسنة ٧٧ و التى تســـرى عليها الضريبة كمنشأت صناعية هى المنشأت التى تزاول أحد اوجه النشاط الصناعى الأتى بيانها :-

١- صناعة الغزل و النسيج :-

و هى تتضمن منتجات شغل الستارة - النسيج ، ســجاد و كليــم يــدوى وميكانيكي - ملابس جاهزة - تعطين و الكتان و التيل .

٢- الصناعات الغذائية :

منتجات الألبان - المخابز - العسل الأسود - معاصر الزيوت - الدخان و المعسل - تربية الدواجن و الأسماك .

٣- الصناعات المعدنية :-

تشكيل المعادن (سباكة - درفلة - طرق) .

٤- البناء و الحراريات :-

مصنوعات خشبية (باب،ارضيات،شبابيك) اثاثـــات خشـــبية -البـــلاط والمعمار- تصنيع الرخام .

٥- الصناعات الكيماوية :-

مصنوعات جلدية .

٦- الصناعات الهندسية :-

مسامير و دبابيس و مكبسات - عبوات صفيح و جـــرادل و بســـتلات- أثاثات معدنية- مشغولات كريتال و ألومنيوم أو حديد - منتجات الخليلـــى - لوازم المبانى (إقفال و مفصلات و صفيات و محابس ألخ ....).

ب- يشترط فى هذه المنشآت المنصوص عليها :

أ) أن تكون حاصلة على ترخيص مزاولة نشاط صناعى من أجهزة الحكم المحلى المختصة .

ب) أن تكون عضواً فى جمعية تعاونية انتاجية مختصة منشأة وفقاً لأحكام القانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٧٥ .

٢/١/٣ طبيعة نشاط الصادرات :

تعتبر قضية تشجيع الصادرات من أهم قضايا الدول النامية بوجه عــام ، ولا شك أن الضرائب تلعب دوراً كبيراً فى تنشيط و تنمية نشاط التصدير .

و قد يقوم النشاط التصديرى بصفة اساسية على ممارسة تنظيم الأعمـــال لنشاط و تصريف منتجاته الصناعية التى يقوم بأنتاجها للخارج عـــن طريـــق التصدير ،و من ناحية اخرى قد يقوم ذلك النشاط على مزاولة تنظيم الأعمال لنشاط تجارى (شراء منتجات من الغير) و تصريفها للخـــارج عـــن طريـــق التصدير ، ومما لا شك فيه ان كلا التنظيمين يمارسان نشاط التصدير ، الا ان التنظيم الأول يمكن له التمتع بكافة الحوافـــز الضريبيـــة المقـــررة للنشـــاط الصناعى السالف الإشارة اليها بجانب تلك الحوافز المقررة لنشاط التصدير ، فى حين ان التنظيم الثانى يتمتع فقط بتلك الحوافز المرتبطة بنشاط التصدير.

٢/٣ الحوافز الضريبية لأنشطة التصنيع و التصدير فى التشريعات المقارنة :

يمكن ايضاح الحوافز المقررة لتلك المشروعات فى ضـــوء التشـــريعات الضريبية المقارنة حسب ارتباطها بعديد من العوامل و فيمـــا يلـــى دراســـة موجزة لذلك :-

١- الحوافز الضريبية المرتبطة بطبيعة و موقع المشروع :

تختلف الحوافز المقررة من دولة لأخرى فى ضوء انشاء صناعات جديدة تتطلبها حاجة البلاد ،أو تطوير صناعات قائمة فى مناطق متخلفة اقتصادياً ، أو زيادة الأنتاج و أمكانية تصديره للخارج ، أو ادخال التكنولوجيا المتقدمة لتحسين الأنتاج و تخفيض تكلفته .

ففى اليابان يتم منح الصادرات معاملة ضريبية خاصة ، حيث يحق للشركة المصدرة لصناعات تكنولوجية معينة فى خصم نسبة تتراوح ما بين ١٦٪ الى ٢٥٪ و قد تصل الى ٤٠٪ من صافى الأرباح الخاضعة للضريبة .

و فى الأرجنتين يتم منح مزايا ضريبية لتشجيع نشاط التصدير الصناعى ، حيث يتم اعطاء خصم يبلغ ١٠٪ من القيمة تقريباً عن الصادرات مع استرداد ما تم دفعه عنها من ضرائب فى السوق المحلى ، و كذلك يتم اعطاء اعفاء من قيمة الضريبة المضافة مع استرداد الضريبة المدفوعة عن مدخلات عناصر المنتج محل التصدير .

و يتضمن التشريع الضريبى الهندى أعفاء مطلق لنشاط التصدير ، كما تتمتع المنشأت التى تزاول نشاطها فى صناعات جديدة بأعفاء ضريبى يعادل ٢٥٪ من الأرباح لمدة ثمانية اعوام فى حالة مزاولة النشاط لنشاطها فى منطقة متخلفة صناعياً .

كما يتضمن التشريع الضريبى الأسبانى حوافز لأنشطة معينة ، حيث تتمتع الأنشطة الصناعية الكهربائية بتخفيض يبلغ ٥٠٪ من الضرائب المفروضة او من الأرباح المحققة لمدة خمسة عشر عاماً .

و يفرق التشريع الضريبى فى الصين فى الحوافز المقررة للمشروعات الصناعية بأختلاف المنطقة المقام بها هذه المشروعات ، حيث تعامل

المشروعات الصناعية الكائنة فى مناطق معينة معاملة تفضيلية و منها الأعفاء من الضريبة لمدة السنتين الأوليتين التى يتحقق فيها ارباح ، ثم يسمح بخصم ٥٠٪ من الضريبة لمدة ثلاث سنوات ، علماً بأن معدل الضريبة على الدخل لتلك المشروعات هو سعر منخفض يبلغ ١٥٪ ، و كذلك يتم اعفاء الأرباح المعاد استثمارها من ضريبة الدخل بالنسبة للمستثمرين الأجانب ، أيضاً يتم أعفاء كافة الصادرات الصناعية فيما عدا البترول سواء اكانت الشركة المصدرة اجنبية ام محلية ام مشتركة .

و تقرر كوريا الجنوبية حوافز ضريبية للأستثمارات المحلية فى مجال التصدير الصناعى حيث يتم الأعفاء كلية من ضريبة الدخل المقررة على الصادرات لمدة ثلاث سنوات ، ثم تخفيض الضريبة بواقع ٥٠ ٪ عن السنتين التاليتين ، أما بالنسبة للاستثمارات الأجنبية فيتم الأعفاء من ضريبة الدخل لمدة خمسة اعوام ثم تخفض الضريبة بنسبة ٥٠٪ خلال الثلاث سنوات التالية ، وكذلك يتم اعفاء التوزيعات على المساهمين بذات المدة و النسبة .

و يتم اعفاء الأرباح الناتجة من الصادرات الصناعية المحلية فى البرازيل من ضريبة الدخل بتخفيض قيمة الوعاء الضريبى بما يعادل نسبة مبيعات التصدير الى المبيعات الكلية .

٢- الحوافز الضريبية المرتبطة بقيمة رأس مال المستثمر و حجم الأنتاج :

قد تضع بعض الدول ضوابط أو محددات معينة يتعين توافرها قبل قبول المشروعات الصناعية ، بحيث لايقل قيمة رأس المال المستثمر عن حد معين كشرط لقبول ذلك المشروع و تمتعه بالأعفاءات الضريبية المقررة .

حيث تتقرر المزايا الضريبية الممنوحة للمستثمر فى تركيا فى ضوء اعتبارين هامين هما قيمة رأس مال المشروع ، و مقر مزاولة النشاط و مدى

اهمية المشروع للتنمية ، و بموجب ذلك يتعين ان تزيد القيمة الأستثمارية للمشروعات عن ١٥٠ مليون جنيه تركى بالنسبة للمناطق ذات الأولوية فى التنمية ، اما بالنسبة لغيرها من المناطق فتتحدد برأس مال يزيد عن ٥٠٠ مليون جنيه ، كما يتم اعفاء نسبة ٢٠٪ من ايرادات التصدير التى تزيد قيمتها عن مليون دولار امريكى من الضريبة على الدخل .

هذا و يتضمن التشريع الأسبانى انه فى حالة بلوغ ارباح الشركات بنسبة ٦٪ منسوبة الى قيمة رأس المال و الأحتياطيات ، يحق لها استخدام ٥٠٪ من ارباحها غير الموزعة لزيادة رأس المال يعاد استثماره كتمويل ذاتى ، و تعفى تلك المبالغ من الضريبة على الشركات .

كما يقضى التشريع الضريبى اليونانى باعفاء المشروعات الجديدة المستثمرة و التى يزيد رأس مالها عن ٢ مليون دولار امريكى من كافة الضرائب.

مما سبق يتضح وجود معاملة تفضيلية للصادرات الصناعية للدرجة التى تجرى بعض الدول الى اعفاءها كلية من كافة الضرائب و الرسوم (مثال البرازيل و الصين و الهند) ، كما تعفى بعض الدول نشاط التصدير لمدة محدودة ثم تخفض نسبة الضريبة المقررة خلال السنوات التالية (و كمثال على ذلك كوريا) ، و قد تخضع بعض الدول الصادرات لسعر ضريبى مميز عن باقى المبيعات أو تعفى نسبة من قيمة الصادرات من الخضوع للضريبة (و مثال ذلك الأرجنتين و تركيا) ، و قد تقرر بعض الدول حوافز و اعفاءات للمشروعات الصناعية التى تنتج صناعات جديدة او تزاول انشطة معينة تمس حاجة البلاد (و مثال ذلك الهند) ، كما قد تقرر الحوافز الضريبية فى بعض الدول فى ضوء حجم رأس المال المستثمر و مدى زيادته باعادة استثمار الأرباح فى المشروع (و من امثلة تلك الدول اليونان وتركيا) ، كما قد

ترتبط الأعفاءات الضريبية بموقع المشروع و ما اذا كان فى منطقة بعيدة عن العمران او فى منطقة فقيرة التنمية (مثال ذلك الهند و فنزويلا) .

٣/٣ الحوافز الضريبية فى مصر المرتبطة بأرباح الصناعات و الصادرات فى تنظيمات الأعمال المتخذة شكل شركات الأشخاص

١/٣/٣ الحوافز الضريبية المرتبطة بالصناعات :

اشارت المادة (٣٠) من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ للمعاملة التمييزية لأرباح المنشأت ذات النشاط الصناعى التي تدخل ضمن ايرادات النشاط التجارى الموحد على دخل الأشخاص الطبيعين . حيث قضت تلك المادة بأنه بالنسبة لأرباح المنشأت الصناعية عن نشاطها الصناعى فإنه يدخل منها فى وعاء الضريبة الثمانية آلاف جنيه الأولى من صافى الربح و ما يزيد عن هذا القدر يدخل فى وعاء الضريبة بنسبة ٨٠٪ .

كذلك فقد نصت المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على انه فى تطبيق حكم الفقرة الثالثة من المادة (٣٠) من القانون بالنسبة لأرباح المنشأت الصناعية عن نشاطها الصناعى ، فإنه يدخل منها فى وعاء الضريبة بالنسبة للممول الفرد او الشريك فى شركات الأشخاص بحسب الأحوال الثمانية الآلاف الأولى من صافى ربح الممول او الشريك و ما يزيد على ذلك يدخل فى وعاء الضريبة بنسبة ٨٠٪ للنشاط الصناعى .

يوضح نص المادة (٣٠) من القانون و المادة (١٦) من اللائحة المعاملة الضريبية للاشخاص الطبيعيين الممولين فى تنظيمات الأعمال >ات النشاط الصناعى على النحو التالى :-

١- الممول الفرد فى المنشأة الفردية :

يدخل فى وعاء الضريبة للمول الفرد من صافى ربح منشأته الفردية الصناعية او من مجموع صافى ارباحه من منشأته الفردية الثمانية الاف جنيه الأولى وما يزيد عن ذلك يدخل فى وعاء الضريبة نسبة ٨٠٪ .

٢- الممول الشريك فى شركة أو أكثر من شركات الشخاص :

يدخل فى وعاء الضريبة لهذا الممول الثمانية الاف الأولى من نصيبيه فى ربح الشركات او الثمانية الاف الأولى من مجموع انصبته فى ارباح الشركات التى يشارك فيها ، وما يزيد عن تلك الثمانية الاف جنيه الولى فإنه يدخل فى وعاء الضريبة نسبة ٨٠٪ من تلك الزيادة .

٣- الممول صاحب المنشأة او المنشأت الفردية و المشارك فى شركة او اكثر من شركات الأشخاص :

يدخل فى وعاء الضريبة لهذا الممول من مجموع ارباحه من منشأته الفردية او انصبته من ارباح الشركات التى يشارك فيها الثمانية الاف جنيه الأولى من مجموع تلك الأرباح و ما يزيد عن ذلك فإنه يدخل فى وعاء الضريبة ٨٠٪ من تلك الزيادة .

أمثلة عملية :

أ- ممول يملك منشأة فردية صناعية حققت أرباحاً فى نهاية عام ١٩٩٥ مبلغ ٦٠٠٠٠جنيه .

ب- ممول يمتلك أربعة منشأت فردية تبلغ جمله الأرباح المحققة منها فى نهاية عام ١٩٩٥ مبلغ (٢٠٠٠٠٠ جنيه) .

ج- ممول يمتلك منشأة فردية حققت ارباحاً فى نهاية عام ٩٦ مبلغ ٨٠٠٠ جنيه كما انه شريكاً فى شركتى توصية بسيطة - و قد بلغ نصيبه من الشركة الأولى ١٢٠٠٠ جنيه ، بينما بلغ فى الشركة الثانية ١٠٠٠٠ جنيه .

و المطلوب تحديد وعاء الضريبة لهذا الممول فى الحالات الثلاثة السابقة .

الحل :

يتم تحديد وعاء الضريبة طبقاً لنص المادة (٣٠) من القانون و المادة (١٦) من الائحه التنفيذية للقانون على النحو التالى :-

البيـــــــان	الحالة (أ)	الحالة(ب)	الحالة(ج)
صافى الربح فى نهاية عام ١٩٩٦	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
ما يدخل فى وعاء الضريبة			
١- الثمانية الاف جنيه الأولى بالكامل	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠
٢- ما يزيد عن ذلك يدخل فى الوعاء بنسبة ٨٠٪			
الحالة (أ) ٥٠٠٠٠×٨٠٪	٤١٦٠٠	—	—
الحالة (ب) ١٩٢٠٠٠×٨٠٪	—	١٥٣٦٠٠	—
الحالة (ج) ٢٢٠٠٠×٨٠٪	—	—	١٧٦٠٠
وعاء الضريبة	٤٩٦٠٠	١٦١٦٠٠	٢٥٦٠٠

٢/٣/٣ الحوافز الضريبية المرتبطة بالصادرات :

اشارت المادة (٣٠) من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩١ للمعاملة التفضيلية لأرباح المنشأت التى تزاول نشاط التصدير و التى تدخل ضمن ايرادات النشاط التجارى و الصناعى الذى يعد احد مصادر الذى يعد احد مصادر الدخل الخاضع للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين . حيث قضت تلك المادة بأنه بالنسبة لأرباح المنشأت عن نشاطها

التصديرى فإنه يدخل منها فى وعاء الضريبة الثمانية الاف جنيه الأولى من صافى الربح و ما يزيد عن ذلك القدر يدخل فى وعء الضريبة بنسبة ٧٠٪ .

كذلك نصت المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على انه فى تطبيق حكم الفقرة الثالثة من المادة (٣٠) من القانون بالنسبة لأرباح المنشأت الصناعية عن نشاطها الصناعى و الأرباح الناتجة عن عمليات التصدير ما يدخل منها فى وعاء الضريبة بالنسبة للمول الفرد او الشريك فى شركات الأشخاص بحسب الأحوال الثمانية الاف جنيه الأولى من صافى ربح الممول او الشريك وما يزيد عن ذلك يدخل فى وعاء الضريبة بنسبة ٨٠٪ للنشاط الصناعى و ٧٠٪ لنشاط التصدير .

يوضح نص المادة (٣٠) من القانون و المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعيين (الممولين) فى تنظيمات الأعمال ذات النشاط الصناعى على النحو التالى :-

١- الممول الفرد فى المنشأة الفردية :

يدخل فى وعاء الضريبة للممول الفرد من صافى ربح منشأته الفردية الصناعية أو من مجموع صافى ارباحه من منشأته الفردية الثمانية الاف جنيه الأولى و ما يزيد على ذلك يدخل فى وعاء الضريبة نسبة ٧٠٪ .

٢- الممول الشريك فى شركة أو أكثر من شركات الأشخاص:

يدخل فى وعاء الضريبة لهذا الممول الثمانية الاف جنيه الأولى من نصيبه فى ربح الشركات او الثمانية الاف الأولى من مجموع انصبته فى ارباح الشركات التى يشارك فيها ، و ما يزيد عن تلك الثمانية الاف جنيه الأولى فإنه يدخل فى وعاء الضريبة نسبة ٧٠٪ من تلك الزيادة .

٣- الممول صاحب المنشأة او المنشأت الفردية و المشارك فـــى شـــركة او اكثر من شركات الأشخاص :

يدخل فى وعاء الضريبة لهذا الممول من مجموع ارباحه مـــن منشـــأته الفردية او انصبته من ارباح الشركات التى يشارك فيها الثمانية الاف جنيـــه الأولى من مجموع تلك الأرباح و ما يزيد عن ذلك فإنه يدخـــل فـــى وعـــاء الضريبة ٧٠٪ من تلك الزيادة .

و يوضح القانون و اللائحة التنفيذية كيفية المعاملة الضريبية لمبلغ الثمانية الاف جنيه الأولى ، حيث تطبق نفس الأمثلة العملية السالفة ايضـــاً بالنســبة للمنشأت الفردية او شركات الشخاص التى تزاول نشاطاً صناعيـــاً، الا انـــه بالنسبة لنشاط التصدير فإن ما يزيد عن الثمانية الاف جنيه الأولـــى للممـــول الفرد او الشريك يدخل للوعاء بنسبة ٧٠٪ ، الا ان التساؤل الذى يطرح فـــى هذا المقام كيفية المعاملة الضريبية لأرباح النشاط الصناعى و التصديرى فيما لو مارست المنشأة الفردية او شركة الأشخاص نشاط التصدير بجانب النشاط الصناعى فى نفس الوقت . و يتم الأجابة على ذلك التساؤل من خلال المثاليين الأفتراضين التاليين :-

١- ممول متزوج و يعول يمتلك منشأتين فرديتين يعد كل منهمـــا حســـابات مستقلة . و قد حققت الأولى فى نهاية العام صافى ارباح صناعية مقدارها ٣٠٠٠٠ جنيه ، بينما حققت الثانية فى نهاية العام صافى ارباح تصديريـــة صافية مقدارها ٢٠٠٠٠ جنيه .

و المطلوب : تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة .

الحل :

يدخل فى الوعاء الضريبى للممول الثمانية الاف جنيه الأولى فقط ، و ذلك بعد ان يتم تنسيب تلك الثمانية الاف جنيه الأولى من النشاطين الصناعى و التصديرى حسب مساهمة كل منهما فى مجموع صافى ربح الممول عن النشاطين معاً :-

حيث يخص النشاط الصناعى ٨٠٠٠ × $\frac{٣٠٠٠٠}{٥٠٠٠٠}$ = ٤٨٠٠ جنيه تدخل بالكامل ، اما باقى ارباح النشاط الصناعى و مقداره ٢٥٢٠٠جنيه (٣٠٠٠٠-٤٨٠٠) فأنه يضرب فى ٨٠٪ = ٢٠١٦٠ جنيه .

اما ما يخص النشاط التصديرى ٨٠٠٠ × $\frac{٢٠٠٠٠}{٥٠٠٠٠}$ = ٣٢٠٠ جنيه تدخل بالكامل ، اما باقى ارباح النشاط التصديرى و مقداره ١٦٨٠٠ جنيه فأنه يضرب فى ٧٠٪ = ١١٧٦٠ جنيه .

بالتالى يكون وعاء الضريبة لهذا الممول

(٤٨٠٠+٢٠١٦٠)+(٣٢٠٠+١١٧٦٠)

٢٤٩٦٠ + ١٤٩٦٠ =٣٩٩٢٠ جنيه

يخصم إعفاء أعباء عائلية = ١٩٢٠ جنيه

وعاء الضريبة =٣٨٠٠٠ جنيه

سوف يختلف فى الربح الخاضع للضريبة بطبيعة الحال عما تقدم لو تم خصم الثمانية الاف جنيه الأولى من صافى ربح النشاط الصناعى فقط ، او صافى الربح التصديرى فقط .

مثال (٢) :

ممول متزوج شريك فى نشاط تجارى ، و شريك فى نشاط صناعى ، وله منشأة تعمل فى مجال التصدير ، فإذا ما كان نصيب ذلك الممول فى نهاية العام من صافى الربح ما يلى :-

١٥٠٠٠ من نشاطه التجارى
٢٠٠٠٠ من نشاطه الصناعى
٣٠٠٠ من نشاط التصدير

المطلوب : تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة لذلك الممول .

<u>الحل :</u>

يتم التوصل الى صافى ربح الممول باتباع ما يلى :-

١- صافى ربح الممول عن النشاط التجارى و مقداره ١٥٠٠٠ جنيه تدخل فى وعاء الضريبة بالكامل .

٢- الثمانية الاف جنيه الأولى تدخل بالكامل بعد تنسيبها بين نشاطى الصناعة و التصدير بنسبة مساهمة كل منهما فى مجموع صافى ربح النشاطين اى بنسبة $\frac{٢٠٠٠٠}{٥٠٠٠٠}$ للصناعى ، $\frac{٣٠٠٠٠}{٥٠٠٠٠}$ للتصديرى ، اى بنسبة ٤٠٪ للصناعى (بمقدار ٢٣٠٠) ، و بنسبة ٦٠٪ للتصديرية (بمقدار ٤٨٠٠ جنيه).

٣- الباقى من ارباح النشاط الصناعى =٢٠٠٠٠-٣٢٠٠ = ١٦٨٠٠ جنيه ، وتضرب فى ٨٠٪ = ١٣٤٠٠ جنيه .

٤- الباقى من ارباح النشاط التصديرى =٣٠٠٠٠-٤٨٠٠ = ٢٥٢٠٠ جنيه ، وتضرب فى ٧٠٪ = ١٧٦٤٠ جنيه .

٥- بالتالى تكون الأرباح الخاضعة للضريبة لهذا الممول على النحو التالى :-

نشاط تجارى	نشاط صناعى	نشاط تصديرى
↓	↓	↓
١٥٠٠٠	(١٦٦٦٤٠+١٣٤٤٠+٣٢٠٠)	٢٢٤٤٠=١٧٦٤٠+٤٨٠٠

وعاء الضريبة = ١٥٠٠٠+١٦٦٤٠+٢٢٤٤٠=٥٤٠٨٠

(-)

أعباء عائلية ١٦٨٠

٥٢٤٠٠

٤/٣ الحوافز الضريبية المرتبطة بارباح انشطة الصناعات والصادرات فى شركات الاموال

١/٤/٣ الحوافز الضريبية لارباح الانشطة الصناعية :

اعطى المشرع الضريبى معاملة تمييزية خاصة تتم لتنظيمات الاعمال ذات النشاط الصناعى التى تتخذ شركة اموال ، حيث قرر منحها حوافز ضريبية منها اجازة ضريبية **TAX Holiday** مؤقته تبلغ مدتها خمسة سنوات (بشروط معينة) ، كما اخضع ارباح النشاط الصناعى لتلك التنظيمات بسعر ضريبى منخفض هو ٣٢٪ ويمكن إيضاح ذلك على النحو التالى :-

١- الاجازة الضريبية .

نص البند الثامن من المادة ١٢٠ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ على ما يلى :-

" اعفاء ارباح الشركات الصناعية وتستخدم خمسوت عاملاً فاكثر ... ويسرى هذا الاعفاء لمدة خمسة سنوات تبدأ من اول سنة مالية لبداية الانتاج .

يتضح من نص المادة ما يلى :-

أ- مفهوم المادة (٨/١٣٠) من القانون :

تنص المادة المذكورة على اعفاء ارباح الشركات الصناعيى التى تقوم تبعد ١٩٨١/٩/١٠ تاريخ العمل بالقانون - لمدة خمس سنوات تبدأ من اول سنة مالية تالية لبداية الانتاج - متى كانت تستخدم خمسين عاملا فاكثر ، ولديها دفاتر ومستندات وحسابات امينة تعبر عن المركز المالى الحقيقى لها ومنتظمة من حيث الشكل وفقا للاصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن .

و الحتمية من ذلك الاعفاء هو سبب حاجة البلاد الي النهضة الصناعية وتشجيعا لهذا النشاط بالذات بين شركات الأموال باعتبار أن الصناعة هـي أساس التقدم فقد اهتم المشرع بالنص علي الأعفاء الخمسي من باب التيسير و التشجيع و خاصة أن طبيعة النشاط الصناعي يحتاج الي فترة طويلة لايحقق خلالها عائدا ليبدأ بعدها المشروع الصناعي في تخطى مرحلة الانتاجية الحدية و تحقيق عائد مجزي.

٣-**شروط الانتفاع بهذا الاعفاء:-**

(أ) أن تكون الشركة هى أحدى شركات الأمـوال الصناعيـة :أى أن تعمـل بالنشاط الصناعي و ليس بالنشاط التجاري أو الزراعي.

ومن مظاهر النشاط الصناعي :

-أن تعمل تحت اشراف الرقابة الصناعية التابعة لوزارة الصناعة.

-تعمل بترخيص من وزارة الصناعة.

-عضوا في أحدى اتحادات الغرفة الصناعية.

-القيد في السجل الصناعي.

(ب) أن يكون لدى الشركة دفاتروسجلات ومستندات **وحسابات** أمينة تشـير عن مركزها المالي الحقيقي ومنتظمة من حيث الشـكل وفقـا للأصـول المحاسبية السليمة,وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في امساكها والقيد بها,وتصوير حساباتها الختامية ومركزها المالي.

(ج) أن تكون ممن يستخدم خمسين عاملا فأكثر:كما هو ثابت بكشوف الأجور و المرتبات الدالة علي القوى العاملة بالشركة و استمارة (٢) تأمينات.

(د) مدة الاعفاء خمس سنوات تبدأ من أول سنة ضريبية مالية تاليـة لبدايـة الأنتاج أى لمدة خمس سنوات ضريبية كاملة بخلاف السنة الضريبية التي

تبدأ الأنتاج خلالها,وبطبيعة الحال لايسري هذا الأعفاء و لذات المدة على عائد الأرباح التي يعاد استثمارها في الشركة-اذ أن هذا الأعفاء الخمسي تتمتع به الشركة الصناعية مرة واحدة في بداية حياتها.

(هـ) أن تكون الشركة الصناعية من الشركات الجديدة التي تقام بعد العمل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - بمعنى ألا تنتفع بهذا الأعفاء الشركات التي كانت موجودة قبل العمل بالقانون و كانت متوقفة لسبب ما مدة طويلة ثم أعيد تشغيلها أو أعيد تنظيمها فنيا أو ماليا بأي شكل من الأشكال.

كما يخرج من نطاق التمتع بالأعفاء المقرر بالمادة سالفة الذكر الشركات القائمة اذا ما استحدثت عن طريق زيادة رأس مالها باكتتاب نقدي جديد انشاءات يكون الغرض منها أنشاء و استغلال مشروع جديد حتى لو كان عن طريق الصناعة.

<u>٣-وقد أثير في هذا الشأن ثلاثة تساؤلات هامة يتعين الأجابة عليها هي:</u>

أ- التساؤل الأول:

حول مدى امكانية التأشير بالأعفاء علي البطاقة الضريبية بالنسبة لهذه الشركات بعد صدور قرار تاسيس الشركة وقبل بداية الأنتاج واعتماد اعفاء الشركة بعد بداية الأنتاج,وقد صدرت التعليمات التفسيرية العامة رقم (٧) بشأن المنشآت والشركات الصناعية بتاريخ ١٩٨٤/١١/٢٨ حسما لهذا الموضوع حيث ورد بها في هذا الخصوص ما يلي:

و لما كانت الشروط الواجب توافرها في هذه الشركات طبقا للقانون هي:-

أ- أن تكون الشركة من شركات الأموال المنصوص عليها بالمادة (١١٧).

ب- أن تكون من الشركات الصناعية.

ج- أن يكون لدى الشركة دفاتر وسجلات وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالي الحقيقي لها ومنتظمة من ناحية الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة و بمراعاة القوانين و القواعد المعتمدة في هذا الشأن.

لذلك فقد وجهت المصلحة النظر الي ما يلي:

(١) **الشركة الصناعية بعد صدور قرار تأسيسها وقبل بداية الأنتاج:-**

تقدم الشركة المستندات التالية:

أ- صورة من قرار تأسيس الشركة ونظامها الأساسي.

ب- مستند رسمي يفيد قيد الشركة بالسجل الصناعي طبقا لأحكام القانون رقم (٢٤)لسنة ١٩٧٧ في شأن السجل الصناعي.

ج- اقرار من عضو مجلس الأدارة أو المدير المسئول و معتمد من أحد المحاسبين و المراجعين طبقا لأحكام القانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة و المراجعة بأن الشركة لديها دفاتر وسجلات وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالي الحقيقي لها ومنتظمة من ناحية الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة و لأحكام القانون رقم (١٥٧) لسنة ٨١ ولائحته التنفيذية.

د- و تبين عدد العاملين بالشركة وتتعهد بألا يقل عدد العاملين بالشركة الخاضعين للضريبة علي المرتبات عن خمسين عاملا عند بدء الشركة وقبل بدء الأنتاج يقل عن خمسين عاملا-و تؤشر المأمورية المختصة علي البطاقة الضريبية بما يفيد الأعفاء لمدة سنة.

و تقدم هذا الاقرار في كل سنة من السنوات التالية.

(٢) عند بدء الانتاج و السنوات خلال مدة الاعفاء:-

أ- تقدم الشركة الاقرار المنصوص عليه في المادة ١٢٢،١٢١ من القانون حسب الأحوال في الميعاد المحدد بالقانون و طبقا للأوضاع المنصوص عليها بالمادتين ٦٠،٥٩ من اللائحة التنفيذية علي أن يكون ضمن مشتملات الاقرار كشف ببيان عدد العمال ويشترط ألا يقل عددهم عن خمسين عاملا و يؤشر علي البطاقة الضريبية بالأعفاء لمدة سنة واحدة تتجدد سنويا لمدة سنة واحدة عند تقديم هذا الاقرار وذلك حتى تستكمل الشركة مدة الخمس سنوات التالية لبداية الأنتاج.

و ينتفي الأعفاء اذا ثبت للمأمورية فقدان الشركة أحد الشروط المنصوص عليها طبقا لما سبق ايضاحه.

٣-شركات الأموال الصناعية بعد انتهاء مدة الأعفاء:-

لما كانت المادة (١١٢) من القانون المعدلة بالقانون رقم (٨٧) لسنة ١٩٨٣.بشأن تعديل قانون الضرائب علي الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ تقضي بأن يكون سعر الضريبة علي أرباح شركات الأموال٤٠ ٪ من صافي الأرباح الناتجة من عمليات التصدير سيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢٪ ..ويعمل بهذا الحكم اعتبارا من السنة الضريبية ١٩٨٣ أو السنة المالية المنتهية خلالها متى كان تاريخ انتهائها لاحقا لتاريخ نشر القانون في ١٩٨٣/٧/٧.

ب- التساؤل الثاني:

حول ماثبت لمصلحة الضرائب عدم توافر شرط عدم استخدام الشركة لخمسين عاملا فأكثر أو عدم احتفاظ الشركة بدفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينة,وذلك في أحدى السنوات خلال مدة الأعفاء:

- فهل سينتفي الأعفاء كلية –بمعنى خضوع الشركة للضريبة في تلك السنة و السنوات التالية لها ؟

أم – فهل سينتفي الأعفاء في هذه " السنة " وحدها علي أن تستكمل الشركة مدة السنوات الخمسة التالية لبداية الأنتاج المنصوص عليها في القانون ؟

ولاشك فأن الرأى الأخير يعتبر هو الرأى الأرجح نظرا لأن النص صريـــح في أن الأعفاء يسرى لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة ماليـــة تاليـــة لبدايـــة الأنتاج.

ج- **التساؤل الثالث:**

حول مدى سريان هذا الأعفاء في حالة اندماج شركة أشخاص في شركة أموال صناعية,أو تحويل شركة أشخاص الي شركة أموال صناعية.

وقد أفتت ادارة الفتوى لوزارة الماليـــة بفتواهـــا رقـــم ١٠٠٢ بتـــاريخ ١٩٨٨/١٠/٣ (ملف رقم ٧٧٨/١/٤) بما يلي:

(١) اعفاء المنشآت الفردية و شركات الأشخاص الصناعية التي تحولت الـــي شركة أموال صناعية,علي أن تحسب فترة الأعفاء من تاريخ تحولها الـــي شركة أموال صناعية ولمدة خمس سنوات بعد هذا التاريخ اذا ما توافـــرت لها شروط الأعفاء سالفة الذكر.

(٢) اعفاء شركات التوصية بالأسهم و الشركات ذات المسئولية المحدودة التي تغير شكلها القانوني الي شركة مساهمة,علي ان تحسب فترة الاعفاء كذلك من تاريخ تحولها الى شركات اموال صناعية وليس من تاريخ بداية الانتاج بالشكل القانونى الجديد وذلك لسابقة انتاجها بالشكل القديم الذى تغير الـــى شركات اموال صناعية .

(٣) اعفاء النشاط الصناعى المستقل فى شركات الاموال المتعددة الاغـــراض مع قصر الاعفاء على النشاط الصناعى وحده .

(٤) ان عدم نظامية الدفاتر يترتب عليها عدم التمتع بالاعفاء .

وقد وافقت مصلحة الضرائب علـــى الفتــوى المشـــار اليهـــا بتـــاريخ ١٩٨٩/١/١٩ واصدرت بمضمونها تعليماتها التفسيريه رقـــم (١) المـــادة ١٢٠ فقرة (٨) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بأعفاء شركات الاموال الصناعية وذلك بتاريخ ١٩٨٩/٣/٩ .

واذا كانت هناك اتفاق على ما انتهت اليه فتوى مجلس الدولة المشار اليها لاتفاقها مع التفسير السليم للقانون فيما انتهت اليه بـــالبنود ٤،٣،١ ســـالفى الذكر، الا ان هناك خلاف على ما انتهت اليه الفتوى بالبند (٢) . وذلك لان الاعفاء الوارد بالمادة ١٢٠ بند (٨) قد شمل بصريح النص ارباح الشركات الصناعية ولم يقصر ذلك الاعفاء على شركات المساهمة .

ولما كانت هذه المادة قد وردت ضمن الكتاب الثانى من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والخاص بالضريبة على ارباح شركات الاموال ، وقد اخضعـــت المادة ١١١ من القانون بالبند (١) منها لهذه الضريبـــة لشـــركات المســـاهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة . وبالتالى فإن الاعفاء من الضريبه الوارد بالمادة ١٢٠ بند (٨) يشـــمل اربـــاح الشـــركات الخاضعة للضريبة على ارباح شركات الاموال بمختلف انواعها ، وليس ارباح شركات المساهمة فقط ، وذلك اذا ما توافرت باقى الشروط التىحددهـــا هـــذا البند لاستحقاق الاعفاء .

وتأسيسا على ذلك فإن شركات التوصية بالاسهم والشـــركات ذات المســـئولية المحدودة شأنها فى ذلك شأن شركات المساهمة . التى تقام بعد العمل بالقانون

رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتستخدم ٥٠ عاملاً فأكثر ولديها دفاتر وحسابات تتمتع بالاعفاء من الضريبة على ارباح شركات الاموال لمدة ٥ سنوات اعتبـــاراًمن اول سنه مالية تالية لبداية الانتاج بشكلها الاصلى ، وليس من تاريخ تحولهـــا الى شركات مساهمة مثلما انتهت اليه الفتوى التى وافقـــت عليهـــا مصلحـــة الضرائب .

٣- تخفيض سعر الضريبة : -

اعطى المشرع بموجب البند (أ) من المادة رقم ١١٢ من القـــانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ســعراًتفصيلياً للضريبـــة على ارباح شركات الاموال الصناعية ، حيث يتم تحديد سعر الضريبة بنســبة ٣٢٪ من صافى الربح الخاضع للضريبة (على عكس سعر الضريبـــة علـــى الانشطة التجارية التى تبلغ ٤٠٪)

٣/٤/٢ الحوافز الضريبية المرتبطة بأرباح نشاط التصدير :-

اعطى المشرع الضريبى معاملة تمييزية خاصة لتنظيمات الاعمـــال ذات النشاط التصديرى الذى يعتمد على تصريف منتجات الشركة الصناعية عـــن طريق التصدير ، حيث يتمثل الحافز الضريبى فى الاعفاء الخمسى المقرر فى المادة ١٢٠ لانها افتقدت شرط اساسى هو انها شركة غير صناعية .

الا ان جميع شركات الاموال التى تعمل بنشاط التصدير تتمتع بحافز ضريبى هام هو سريان سعر ضريبى منخفض نسبياً علـــى صـــافى اربـــاح النشـــاط التصديرى - هو سعر نسبى يبلغ ٣٢٪ ، وهو اقل بطبيعة الحال من الســـعر الضريبى على النشاط التجارى الذى يبلغ ٤٠٪ ، فى حيـــن يخضـــع الدخـــل الخاضع للضريبة الموحدة على صافى ربح التصدير (شركات الاشخاص أو المنشأت الفردية) الى سعر ضريبى تصاعدى قد يصل الى ٤٠٪ .

٥/٣ الحوافز الضريبية لانشطة التصنيع والتصدير فى تنظيمات الاعمال المقررة فى قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ المعدل بقانون ٨ لسنة ١٩٩٧ وقانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩

تتمتع كافة المشروعات التى تزاول نشاط صناعى أو تصديرى او خدمى المقامة فى ظل قانون الاستثمار الصادر رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ بالحوافز المقررة فى هذا القانون ودون النظر الى الكيانات التنظمية او الشكل القانونى المشروع (فردى ، شركة اشخاص ، شركة اموال) تطبيقاً لاحكام المواد ٦، ٧، ١١، ١٢، ١٥،١٦ من القانون هذا من جهه .

ومن جهه آخرى فأن منح الاعفاءات الضريبية المنصوص عليها فى قانون المجتمعات العمرانية الجديدة الصادر برقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ يتوقف على مزاولة النشاط داخل المجتمع العمرانى ، حيث انه اعفاء مكانى دون النظر لطبيعة تلك المشروعات وما اذا كانت صناعية أو تجاريه أو خدمية.

بوجه عام تسرى الاعفاءات النصوص عليها فى القانون على مبيعات المشروعات الصناعية ، سواء تمت داخل المجتمع العمرانى أو من خلال منافذ بيع مقامة خارج نطاق المجتمع العمرانى بشرط ان يتم البيع بسعر المصنع بدون أضافات .

أما فيما يتعلق بالمشروعات التى تزاول نشاط التصدير عن طريق مقر لها بأحدى المجتمعات العمرانية الجديدة ، فقد سار خلاف واضح فى تمتع تلك المشروعات بالاعفاءات المقررة بالقانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ ، حيث رأت مصلحة الضرائب فى بداية الامر ان نشاط التصدير سيتم خارج المجتمع العمرانى. وهو بهذا الوصف لا يستحق الاعفاء المقرر بالقانون.

ولما كان هذا الاثر يترتب عليه وضع خطير وغريب فى نفس الوقت ، حيث يسمح بأعفاء المنشأت التى تزاول نشاط الاستيراد دون التصدير ، لذلك عرض الامر على ادارة الفتوى المختصة بمجلس الدولة وقررت (بتاريخ ١٩٩١/١/١٣برقم ٨٨٣/١/٤) أنه : -

"يكفى للإفادة من تلك الاعفاءات المقررة بالمادتين ٢٥،٢٤ من قانون المناطق العمرانية الجديدة بصفة اصلية واساسية أو القيام ببعض الاعمال فى الاستيراد والتصدير فى المجتمع العمرانى الجديد بقوم بالقطع على الاقل ببعض الاعمال المتعلقة بذلك النشاط فى المجتمع العمرانى الجديد ، مما أنما يتوافر معه فى شأنها مناطق التمتع بهذه الاعفاءات الضريبية " .

فنشاط التصدير يعفى وفقاً للمادة (٢٤) من القانون طالما تزاوله المنشأة العاملة فى المجتمع العمرانى بصفة اصليه ، بينما تذهب مصلحة الضرائب رغماً عن ذلك الإعفاء نشاط التصديرالذى تقوم به الشركات الصناعية فى هذه المجتمعات ولا تتمتع به الشركات التجارية (تطبيقاً للكتابين الدوريين رقمى ١٠،٨ لسنة ١٩٩٢) .

وبصدور القانون رقم ٨ لسنة ٩٧ المعروف بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار وتم الغاء قانون الاستثمار الصادر برقم ٢٣٠ لسنة ٨٩ ، كما تم الغاء المواد ٢١ ، ٢٤ ، ٢٥ من القانون ٥٩ لسنه ٧٩ فى شأن المجتمعات العمرانية الجديدة .

وقد اورد ذلك القانون المجالات التى يصرح للمنشآت والشركات مزاولة النشاط فيها للتمتع بضمانات وحوافز الاستثمار وعدد سته عشر مجال رئيسى منها الصناعة والتعدين وتتضمن : -

- الانشطة الصناعية التى من شأنها تحويل المواد والخامات وتغيير هيئاتها بمزجها أو خلطها أو تشكيلها أو تعبئاتها ، أو تجميع الاجزاء ومكونات وتركيبها لانتاج منتجات وسيطة أو نهائيه .ويشمل ذلك تكرير البترول وفصل ومعالجة مشتقاته ومنتجاته ، ولايشمل صناعة الدخان والتبغ والمعسل ، ولا يشمل صناعات المشروبات الكحولية والخمور بأنواعها.

- تصميم الات والمعدات الصناعية ،وقد ينتقد لفظ التصميم لانه عمل مهنى وليس صناعى ، والاحرى تغير ذلك المصطلح بلفظ تصنيع الات والمعدات الصناعية .

- النشاط الشامل لصناعة السينما الذى يجمع بين اقامة أو استئجار استديوهات ومعامل الانتاج السينمائى ودور العرض وتشغيلها ، بما فى ذلك من تصدير وتحميض وطبع وانتاج ، وبشرط ان يزاول النشاط من خلال شركة مساهمة أو منشأة كبرى لا يقل رأس المال الموظف فى أى منهما عن مائتى مليون جنيه .

- الانشطة الخاصة بالتنقيب عن الخامات التعدينية والمعادن واستخراجها وتقطيعها وتجهيزها ، ولا يشمل ذلك محاجر الرمل والزلط .

(١) تم صدور القانون ٨ لسنة ٩٧ بتاريخ ١١ مايو ٩٧ وبموجبه الغى قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩ فيما عدا الفقرة الثالثة من المادة (٢٠) من القانون وتتعلق بتوزيع الارباح الصافية لشركات الاستثمار على العاملين طبقاً للقواعد المقترحة من مجلس الادارة والمعتمدة من الجمعية العامة بما لا يقل عن ١٠٪ من تلك الارباح .

وقد اعفت المادة السادسة عشر أرباح المشروعات من الضريبة على الارباح التجارية والصناعية ومن الضريبة على شركات الاموال ، كما اعفت

الارباح التى توزعها تلك المشروعات من الضريبة علـــى ايــرادات رؤوس الاموال المنقولة ، على ان تسرى تلك الاعفاءات : -

- لمدة ٥ سنوات تبدا من أول سنة مالية تالية لبداية الانتاج أو مزاولة النشاط .
- يجوز بقرار من مجلس الوزراء مد ذلك الاعفاء لمدة أو لمدد آخـــرى بما لا يجاوز خمس سنوات آخرى .
- يكون الاعفاء لمدة عشر سنوات بالنسبة للمشروعات التى تقام داخــل المناطق الصناعية الجديدة والمجتمعات العمرانية النائيـــة التـــى يصـــدر بتحديدها قرار من رئيس مجلس الوزراء .
- ويكون الاعفاء لمدة عشر سنوات للمشروعات الجديدة الممـــول مـــن الصندوق الاجتماعى للتنمية .
- تعفى من الضريبة طبقاللمادة (٢٧) ارباح الشركات والمنشـــأت التـــى تمارس نشاطها خارج الوادى القديم وكذا انصبة الشركاء فيها مـــدة ٢٠ سنة تبدا من أول سنة مالية تالية لبداية الانتـــاج أو مزاولـــة النشـــاط ، ويصدر بتحديد المناطق التى يسرى عليها هذا النص قرار مـــن مجلـــس الوزراء .

٣/٦ التقييم والموازنة بين الحوافز الضريبية المرتبطة بأنشطة الصناعات و الصادرات

٣/٦/١ الموازنة بين الحوافز الضريبية المرتبطة بأنشطة الصناعات : -

فى ضوء دراسة موقف المشرع الضريبـــى تجـــاه الحوافـــز الضريبيـــة المرتبطة بتنظيمات الاعمال المختلفة (منشأة فرديـــة ، شـــركات اشـــخاص ، شركات أموال) التى تزاول نشاطاً صناعياً ، يرى المؤلف ما يلى : -

١- إن هناك مغايرة فى المعاملة الضريبية بين الممولين - الاشخاص الطبعيين - الذين يزاولون نشاطاً صناعياً نتيجة تطبيق نص المادة (٣٠) من القانون ، والمادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون . ويمكن ايضاح ذلك فى ضوء الحالتين التاليين : -

(١) أ ، ب، جـ شركاء متضامنيين فى شركة تضامن صناعية بلغ ارباحها فى نهاية عام ١٩٩٥ مبلغ ٢٤٠٠٠ جنية ويقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى .

(٢) يمتلك أحد الممولين منشأة فردية حققت صافى ربح من نشاطها الصناعى فى نهاية عام ١٩٩٥ مبلغ ٢٤٠٠٠ جنية .

	الحالة (١)			الحالة (٢)
	(أ)	(ب)	(جـ)	
صافى الربح	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٢٤٠٠٠
وعاء الضريبة				
١-يدخل الثمانية الاف جنيه الاولى بالكامل فى الوعاء	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠
٢- يدحل ٨٠٪ من الباقى فى الوعاء				١٢٨٠٠($١٦٠٠٠ \times \frac{٨٠}{١٠٠}$)
	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٢٠٨٠٠
اجمالى وعاء الضريبة		٢٤٠٠٠		

يتضح من الجدول السابق ان الشركاء فى ظل شركة التضامن يخضعون للضريبة عن كامل صافى ارباحها فيها ، اما الممول فى المنشأة الفردية فأنه يتمتع بالميزة الضريبية بخصم ٨٠٪ من المبلغ الذى يزيد عن ٨٠٠٠ الاولى.

تأسيسا على ذلك فإن الممول فى المنشأة الفردية يكون قد استفاد بالميزة التى قررها المشرع الضريبى ، فى حين حرم الشركاء المتضامنين الثلاثة من تلك الميزة ، مما يجعل القانون مفتقداً لتحقيق مبدأ العمومية فى الضريبة التى يعد اساس تحقيق العدالة الاجتماعية والتى تعتبر الاساس فى قيام النظام

الضريبى ، وفى هذا الصدد تنص المادة (٣٨) من الدستور على ان النظام الضريبى يقوم على العدالة الاجتماعية .

فهذا النص يمثل ميزة حقيقية للمنشأت التى تحقق ارباحاً كبيرة ولكنه لا يعود بأية مزايا على اصحاب المنشأت التى تحقق ارباحاً لا تتجاوز ٨٠٠٠ جنيه ، حيث تدخل تلك الارباح بالكامل فى وعاء الضريبة .

ومن هنا فقد ذهب العديد من الكتاب الى اهمية ان ينص المشرع على ان ينصرف مبلغ ٨٠٠٠ جنيه الاولى الى المنشأة ككل سواء كانت فردية أو شركة اشخاص وليس لكل شريك على حدى ، وذلك حتى تتحقق المساواة بين الممول الفرد والشريك فى شركة الاشخاص من حيث خضوع ارباح كل منهما للضريبة.

٢- المغايرة فى المعاملة الضريبية للنشاط الصناعى بين المنشآت الفردية وشركات الاشخاص (التى تخضع أشخاصها للضريبة الموحدة) وبين شركات الاموال (الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الاموال) .

ويترتب على ذلك عديد من الاثار السلبية أهمها :-

أ - عدم تحقيق مبدأالعمومية فى الضريبة ، وعدم وجود دالة افقية بين المشروعات الصناعية التى تاخذ شكل منشآت فردية وشركات اشخاص وبين تلك التى تاخذ شكل شركات اموال. فليس هناك مساواه بين الاشكال القانونية التى تزال الانشطة الصناعيه.

- عدم تحقيق مبدأ العموميه فى الضريبة والعدالة بين تلك التنظيمات فيما يتعلق بسعر الضريبة ، حيث بينما يخضع الممولين من أصحاب المنشآت الفردية وشركات الاشخاص كضريبة تصاعدية (قد يصل سعرها الى شريحة عليا تصل الى ما يزيد عن ٤٨٪ على ما يزيد ٦٨٠٠٠ جنية عن صافى ربح الممول) فإن سعر لاضريبة على أرباح

شركات الإموال يبلغ ٣٢٪ من صافى أرباح شركات الاموال الصناعية، تأسيساً على ذلك يتعين توحيد المعاملة الضريبية بين كل من المنشـآت الفردية وشركات الاشخاص الصناعية وبين شركات الاموال الصناعية من حيث سريان الاعفاء الضريبى الخمسي المقـرر بنفـس الضوابـط والشروط المقررة فى البند الثامن من المادة ١٢٠ من القانون.

٣/٦/٢ الموازنة بين الحوافز المرتبطة بأنشطة الصادرات

فى ضوء دراسة موقف المشرع الضريبـى تجـاه الحوافـز الضريبيـة بتنظيمات الاعمال التى تزاول نشاط التصديـر (منشـأة فرديـة ، شـركة أشخاص ، شركة أموال) يرى المؤلف ما يلى : -

١- ان هناك مغايرة فى المعاملة الضريبية بيـن المموليـن - الاشـخاص الطبيعين - الذين يزاولون نشاط التصدير نتيجة تطبيق نص المـادة (٣٠) من القانون ، والمادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ، ويمكـن ايضـاح ذلك فى ضوء الحالتين التاليتين :-

أ- يمتلك احد الممولين منشأة فردية حققت صـافى ربـح مـن نشـاط التصدير فى نهاية عام ٩٥ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه .

ب- أ، ب، جـ شركاء متضامنين فى شركة تضـامن تـزاول نشـاط التصدير بلغ ارباحها فى نهاية عام ٩٥ مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه ويقتسـمون الارباح والخسائر بالتساوى .

<u>الحل</u>

	الحالة (١)			الحالة (٢)
	(أ)	(ب)	(جـ)	
<u>صافى الربح</u>	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٢٤٠٠٠
<u>وعاء الضريبة</u> ١-يخل الثمانية الاف جنيه الاولى بالكامل فى الوعاء	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠
٢- يدخل ٧٠٪ من الباقى فى الوعاء				١١٢٠٠(١٦٠٠٠×٧٠٪)
وعاء الضريبة	٨٠٠٠	٨٠٠٠ ٢٤٠٠٠	٨٠٠٠	١٩٢٠٠ ١٩٢٠٠جـ

من الجدول السابق يتضح ان الشركاء فى ظل شركة التضامن يخضعون للضريبة عن كامل صافى ارباحهم فيها ، اما الممول فى المنشأة الفردية فأنه يتمتع بالميزة الضريبية بخصم ٧٠٪ من المبلغ الذى يزيد عن ٨٠٠٠ جنيه الاولى .

تأسيساً على ذلك فإن الممول فى المنشأة الفردية يكون قد استفاد بالميزة التى قررها المشرع الضريبى ، فى حين حرم الشركاء المتضامنين الثلاثة من تلك الميزة ، مما يجعل القانون مفتقداً لتحقيق مبدأ العمومية فى الضريبة التى يعد اساس تحقيق العدالة الاجتماعية والتى تعتبر الاساس فى قيام النظام الضريبى ، وفى هذا الصدد تنص المادة (٣٨) من الدستور على ان النظام الضريبى يقوم على العدالة الاجتماعية .

فهذا النص يمثل ميزة حقيقية للمنشأت التى تحقق ارباحاً كبيرة ، ولكنه لا يعود بأية مزايا على اصحاب المنشأت التى تحقق ارباحاً لا تتجاوز ٨٠٠٠ جنيه ،حيث تدخل تلك ألرباح بالكامل فى وعاء الضريبة .

ومن هنا فقد ذهب العديد من الكتاب الى اهمية ان ينص المشرع على ان ينصرف مبلغ الثمانية الاف جنيه الأولى الى المنشأة ككل سواء كانت فردية او كانت شركة اشخاص و ليس لكل شريك على حدة ، وذلك حتى تتحقق

المساواة بين الممول الفرد و الشريك فى شركة اشخاص من حيث خضوع ارباح كل منهما للضريبة .

٢- المغايرة فى المعاملة الضريبية للنشاط التصديرى بين المنشأت الفردية وشركات الأشخاص (التى يخضع اشخاصها للضريبة الموحدة) و بين شركات الأموال (الخاضعة للضريبة على ارباح شركات الأموال) و يترتب على ذلك عديد من الأثار السلبية أهمها :-

أ- عدم تحقيق مبدأ العمومية فى الضريبة و العدالة بين تلك التنظيمات فيما يتعلق بسعر الضريبة ، حيث بينما يخضع الممولين من أصحاب المنشأت الفردية وشركات الشخاص لضريبة تصاعدية (قد يصل سعرها الى شريحة عليا تصل الى ما يزيد عن ٤٨٪ على ما يزيد عن ٦٨٠٠٠ جنيه من صافى ربح الممول ، فإن سعر الضريبة على ارباح شركات الأموال يبلغ ٣٢٪ من صافى ارباح شركة الأموال التى تزاول نشاط التصدير .

٣- نظراً لأهمية التصدير لأغراض اصلاح المسار الأقتصادى عن طريق اصلاح الميزان التجارى يقترح أعفاء نشاط التصدير من جميع الضرائب و الرسوم سواء قامت بها منشأت فردية أم شركات اشخاص ام شركات اموال ، ولاسيما بعد انضمام مصر الى اتفاقية الجات هذا من جهة، ومن جهة اخرى مسايرة للمشرع الضريبى بشأن الضريبة العامة على المبيعات والتى فرضت على مبيعات التصدير سعر صفر ، اى ليس هناك اى ضريبة مبيعات على مبيعات التصدير .

وفى واقع الأمر فقد اعلن مجلس الوزراء أخيراً عن اعداده قانون لتقديمه الى مجلس الشعب يركز على ضرورة أعفاء أنشطة التصدير لكافة السلع و الخدمات من الضرائب على العائد من تلك الأنشطة و المشروع تحت اقراره تشريعياً .

الفصل الرابع

الحوافز و الاعفاءات الضريبية المقررة فى قانون الاستثمار

الفصل الرابع

الحوافز والاعفاءات الضريبية المقررة فى قانون الاستثمار

مقدمة

تتسابق دول العالم كافه لجذب اعظم كم من الاستثمارات وفى ظل عالم التكتلات الكبرى التى لا تدع مجالا للعيش لآي دوله تتخلف عن المشاركة في هذا السباق ، ولن تنال أي دوله قدرا من الفوز في هذا المضمار إذا شابت تشريعاتها أي شوائب طارده لرؤوس الأموال ، أن مثل ذلك التنافس يتعاظم مع المتغيرات المرتقبة لاتفاقيه الجات ، ولاشك أن أتاحه افضل ضمانات وحوافز الاستثمار هي ايسر السبل الموصلة للغاية المرجوه ، ومن ثم كان حتمية إصدار القانون رقم ٨ لسنه ٩٧ الذي يوفر تلك الضمانات والحوافز التى يمكن أن تلبى حاجه العصر .

فليس هناك تنميه بلا استثمار ، ولا تعاظم للاستثمار بدون مناخ جاذب ومتميز ، ومن ثم فقد اقتضى الآمر ضرورة توحيد الضمانات والحوافز الاستثمارية في قانون مستقل ، خاصة أن المرحلة الحالية من مراحل الإصلاح الاقتصادي تتسم بأنها مرحله الانطلاقة الاستثمارية ، ومن هنا كان إعداد هذا القانون ليتيح افضل الضمانات والحوافز للاستثمار في مصر .

وتطبيقا لذلك القانون تم الغاء قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنه ٨٩ ، كما الغيت المادة ٥،٥ مكرر من القانون ١ لسنه ٧٣ في شأن المنشآت الفندقية والسياحية والمواد ٢١، ٢٤، ٢٥ من القانون رقم ٥٩ لسنه

٧٩ في شأن المجتمعات العمرانية الجديدة ، والماده (٣٠) من القانون ٩٥ لسنه ٩٥ في شأن التأجير لتمويلي ·

ونظرا لاهميه وضروره فهم الاحكام المرتبطه بالحوافز الضريبية التى قررها قانون ضمانات وحوافز الاستثمار لأصحاب رؤوس الأموال الراغبة في الاستثمار في مصر ، كان لزاما تخصيص ذلك الفصل لدراسة إطار تلك الحوافز الضريبية والمشكلات التطبيقية المرتبطه بها ·

تحقيقا لذلك الهدف تم تقسيم ذلك الفصل الى الموضوعات التاليه :-

١/٤ مجالات الاستثمار . فى ظل القانون ٨ لسنة ٩٧ .

٢/٤ الإعفاءات الضريبية للمشروعات العامله بنظام الاستثمار الداخلي .

٣/٤ عدم خضوع المشروعات الاستثمارية المقامة بنظام المناطق الحرة لقوانين الضرائب .

٤/١ مجالات الاستثمار

تسري أحكام قانون الاستثمار على جميع الشركات والمنشآت آلتي تنشأ بعد تاريخ العمل به - آيا كان النظام القانوني الخاضعة له ، متى كانت تزاول نشاطها بالفعل في المجالات المحددة في المادة الأولى ٠ وغنى عن البيان فقد ميز القانون بين تلك الشركات و المنشآت آلتي تعمل بنظام الاستثمار الداخلي وتلك آلتي تعمل بنظام المناطق الحرة ٠

وقد حددت المادة (١) من قانون الاستثمار المجالات آلتي يسمح للشركات والمنشآت آلتي تنشأ وفقا له بمزاولة النشاط فيها بنظام الاستثمار الداخلي ، والذي يقصد به ما يتم داخل الحدود الاقليميه للدوله باستثناء ما يتقرر لمناطق معينه من أوضاع واحكام خاصة كالمناطق الحرة ، وحيث يشترط في النشاط الذي يزاول في آي من تلك المجالات أن يستوفى ما تتطلبه القوانين واللوائح والقرارات المعمول بها من تراخيص بحسب طبيعة النشاط ٠

وقد ميز القانون رقم ٨ لسنه ٩٧ بمقتضى المادة (٢٩) المناطق الحرة بأحكام خاصة ، حيث أجاز إنشاء المنطقة الحرة آلتي تشمل مدينه بأكملها (وذلك بقانون) أو المنطقة الحرة العامه ، أو المنطقة الحرة الخاصة ٠

وعموما يختص مجلس إدارة المنطقة الحرة العامه بالترخيص في أقامه المشروعات على أن تصدر بالترخيص للمشروع بمزاولة النشاط قرار من رئيس مجلس إدارة المنطقة ، كذلك يجوز بقرار من تلك الهيئة إنشاء مناطق حره خاصة ٠

وتطبيقا لنص المادة (٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون يجوز لهيئه الاستثمار والمناطق الحرة الموافقة على تحويل أحد المشروعات المقامة داخل البلاد الى منطقه حره خاصة وفقا للضوابط التالية :-

- أن يكون المشروع قد زاول النشاط بالفعل •
- أن لا تقل صادراته عن نصف منتجاته •
- أن يستوفى الاشتراطات الخاصة بالمباني والأسوار والآمن المحددة طبقا للوائح ونظم إدارة المناطق الحرة •

وفيما يلي مجالات الاستثمار الستة عشر التى نصت عليها المادة الأولى من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار واللائحة التنفيذية بالشروط والحدود الآتي بيانها :-

١- استصلاح واستزراع الأراضي البور والصحراوية أو إحداهما :-

ويشمل ذلك النشاط :

أ- استصلاح وتجهيز الأراضي بالمرافق الاساسيه آلتي تجعلها قابله للاستزراع •

ب- استزراع الأراضي المستصلحة •

ويشترط في هاتين الحالتين - أن تكون الأراضي مخصصه لأغراض الاستصلاح والاستزراع ، كما يشترط في الاستزراع أن تستخدم طرق الرى الحديثة وليس الرى بطريقه الغمر •

٢- الإنتاج الحيواني والداجنى والسمكي :

ويدخل في هذا النشاط :-

أ- تربيه جميع أنواع الماشية المنتجه للحوم الحمراء سواء كان ذلك لإنتاج السلالات أو الألبان أو للتسمين •

ب- تربيه جميع أنواع الدواجن المنتجه للحوم البيضاء ، سواء كان ذلك لإنتاج السلالات أو التفريغ أو لإنتاج البيض أو للتسمين ٠

ج- صيد الأسماك وكذا أقامه المزارع السمكية ٠

٣- الصناعة والتعدين :-

وتتضمن الانشطه التالية :-

أ- الانشطه الصناعية آلتي من شأنها تحويل المواد والخامات وتغيير هيئتها بمزجها أو خلطها أو معالجتها أو تشكيلها وتعبئتها ، وتجميع الأجزاء والمكونات وتركيبها لإنتاج منتجات وسيطه أو نهائية ٠

ويشمل ذلك تكرير البترول وفصل ومعالجه مشتقاته ومنتجاته ، ولايشمل صناعات الدخان والتمباك والتبغ والمعسل والسعوط (النشوق) وصناعات المشروبات الكحولية والخمور بأنواعها ٠

ب- تصميم الآلات والمعدات الصناعية ٠

ج- النشاط الشامل لصناعه السينما الذي يجمع بين أقامه أو استثمار استوديوهات ومعامل الإنتاج السينمائي ودور العرض وتشغيلها ، بما في ذلك من تصوير وتحميض وطبع وإنتاج وعرض وتوزيع ، وبشرط أن يزاول النشاط من خلال شركه مساهمة أو منشأه كبرى لايقل رأس المال الموظف في آي منها عن مائتي مليون جنيه ٠

د- الانشطه الخاصة بالتنقيب عن الخامات التعدينية والمعادن واستخراجها وتقطيعها وتجهيزها ، ولايشمل ذلك محاجر الرمل والزلط ٠

٤- الفنادق والموتيلات والشقق الفندقية والقرى السياحية والنقل السياحي :

ويتضمن ذلك البند ما يلي :-

أ- الفنادق والموتيلات الثابتة والعائمة - والشقق والاجنحه الفندقية ، والقرى السياحية ، والانشطه المكملة أو المرتبطة بما ذكر من خدميه وترفيهيه ورياضيه وتجاريه وثقافيه واستكمال المنشآت الخاصة بهـــا والتوســع فيها.

ويشترط في الفنادق والموتيلات والشقق والاجنحه الفندقيـــة والقــرى السياحية آلا يقل مستواها عن ثلاث نجوم ، وألا يزيد مساحة الوحــــدات المبيعه منها على نصف أجمالي المساحات المبنية .

ب- جميع الوسائل المخصصه لنقل السياح من بريه أو نيليه أو بحريـــــه أو جويه .

٥- النقل المبرد للبضائع والثلاجات الخاصة بحفظ الحـــاصلات الزراعيـــة والمنتجات الصناعية والمواد الغذائية ومحطات الحاويـــات وصوامـــع الغلال ويتضمن ذلك البند ما يلي :-

أ- النقل المبرد أو المجمد للبضائع ، والثلاجات والمحطات الخاصة بحفـــظ الحاصلات الزراعية والمنتجات الصناعية والمواد الغذائية وتبريدهـــا أو تجميدها .

ب- محطات تشغيل وتداول الحاويات .

ج- صوامع حفظ وتخزين الغلال .

- ويشمل ماذكر أعمال الشحن والتفريغ اللازمة لمباشرة النشاط .

٦- النقل الجوى والخدمات المرتبطة به بطريق مباشر .

ويتضمن ذلك النشاط ما يلي :-

أ- النقل الجوى للركاب والبضائع سواء كان منتظما أو عارضا .

ب- إنشاء وإعداد وتشغيل وإدارة وصيانة واستغلال المطارات وأراضي النزول أو أجزاء منها ، وتشغيل وإدارة وصيانة واستغلال ما هو قائم من المطارات وأراضي النزول ، وغير ذلك مما يرتبط مباشرة بالنقل الجوى من خدمات كالصيانة والإصلاح والتموين والتدريب •

٧- النقل البحري لأعالي البحار :-

يتضمن نقل الخامات والبضائع والركاب خارج المياه الاقليميه باستخدام السفن ووسائل النقل البحري المختلفة كالناقلات والبواخر والعبارات •

٨- الخدمات البترولية المساندة لعمليات الحفر والاستكشاف ونقل وتوصيل الغاز :-

ويتعلق ذلك النشاط بمجالين :-

أ- تقديم الخدمات البترولية المساندة لعمليات الحفر والاستكشاف ويشمل ذلك على :-

- صيانة آبار البترول وتنشيطها •
- صيانة معدات الحفر والمضخات البترولية •
- حفر آبار المياه والآبار غير العميقة اللازمة لأغراض البترول •
- الأعمال المدنية المكملة لأعمال الحفر والصيانة •
- معالجه الأسطح من الترسبات •
- الخدمات المتعلقة بإنزال مواسير التغليف وأنابيب الإنتاج •
- الخدمات المتعلقة بالاستكشاف البترولي •

ب- نقل وتوصيل الغاز من مواقع الإنتاج الى مواقع الاستخدام بواسطة الناقلات المتخصصة أو الأنابيب ولا يشمل ذلك نقل البترول .

٩- الإسكان الذي تؤجر وحداته بالكامل خاليه لأغراض السكن غير الإداري.

ويشترط الا يقل عدد الوحدات عن خمسين وحده سكنيه ، سواء أقيمت في شكل بناء واحد أو عدة ابنيه .

١٠- البنية الاساسيه من مياه شرب وصرف وكهرباء وطرق واتصالات :- ويتضمن ذلك ما يلي :-

أ- أقامه أو تشغيل وإدارة محطات تحليه وتكرير مياه الشرب وشبكات توزيعها وخطوط نقلها .

ب- أقامه أو تشغيل وإدارة محطات الصرف الصحي أو الصرف الصناعي والتنقية وتوصياتها .

ج- إنشاء وإدارة وتشغيل وصيانة محطات توليد الكهرباء وشبكات توزيعها.

د- إنشاء الطرق الحرة والسريعة والرئيسية وأدارتها واستغلالها وصيانتها .

هـ- أقامه أو تشغيل وإدارة محطات الاتصالات السلكية واللاسلكيه .

١١- المستشفيات والمراكز الطبية والعلاجية آلتي تقدم ١٠٪ من طاقتها بالمجان .

ويتضمن ذلك المجال ما يلي :-

أ- المستشفيات المتخصصة أو المتكاملة أو العامه ، وما تضمه من أنشطه داخليه علاجية أو خدميه .

ب- المراكز الطبية والمراكز العلاجية .

ويشترط أن يقدم المستشفى أو المركز ١٠٪ بالمجان سنويا من عدد الاسره آلتي تتم شغلها بالنسبة الى المستشفى ومن الحالات آلتي يتم تقديم الخدمة الطبية أو العلاجية لها بالنسبة الى المركز .

١٢- التأجير التمويلي :-

وقد أحالت اللائحة التنفيذية للقانون ما يتعلق بذلك النشاط والشروط آلتي يتعين مراعاتها الى الأحكام الواردة بقانون التأجير لتمويلي رقم ٩٥ لسنه ١٩٩٥ . وطبقا للمادة (٢) من ذلك القانون تتمثل أنشطه التأجير لتمويلي مايلى :-

أ- كل عقد يلتزم بمقتضاه المؤجر أن يؤجر الى المستأجر منقولات مملوكة أو تلقاها من المورد استنادا الى عقد من العقود ، ويكون التأجير مقابل قيمه أيجاريه يتفق عليها المؤجر مع المستأجر .

ب- كل عقد يلتزم بمقتضاه المؤجر بان يؤجر الى المستأجر عقارات أو منشآت يقيمها المؤجر على نفقته بقصد تأجيرها للمستأجر .

ج- كل عقد يلتزم بمقتضاه المؤجر بتأجير مال الى المستأجر تأجيرا تمويلياً إذا كان هذا المال قد آلت ملكيته الى المؤجر من المستأجر بموجب عقد يتوقف نفاذه على إبرامه عقد التأجير التمويلي .

١٣- ضمان الاكتتاب في الأوراق المالية :-

ويتعلق بالالتزام بضمان تغطيه الأوراق المالية المطروحة في اكتتاب عام أو تغطيه ما لم يتم تغطيته من قبل الجمهور وذلك طبقا للشروط والأحكام الواردة بنشره الاكتتاب العام المعتمدة ، وعن التزام بضمان أعاده طرح الأوراق المالية دون التقيد بالقيمه الاسمية للورقة .

١٤- رأس المال المخاطر :-

وهو عبارة عن المشاركة في المشروعات آو المنشآت لتنميتها بقصد تحويلها الى شركات مساهمة آو توصيه بالأسهم متى كانت تلك المنشآت وتلك المشروعات تعانى قصورا في التمويل ٠

١٥- إنتاج برامج وانظمه الحسابات ألا ليه :-

وتتمثل في تصميم وإنتاج برامج وانظمه الحسابات ألاليه وتطبيقاتها بمختلف أنواعها وتشغيلها والتدريب عليها ٠

١٦- **المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية** ،وهى عبارة عن كل مشروع يزاول نشاط في الصناعات الصغيره آو المكملة آو المغذيه ويكون اغلب تمويله من الصندوق الاجتماعي للتنمية [1] ٠

باستقراء مجالات الاستثمار الستة عشر التى تضمنها قانون ضمانات وحوافز الاستثمار يتضح ما يلي:-

١- إن التمتع بالإعفاءات الضريبية والمزايا والضمانات المقررة بالقانون رقم ٨ لسنه ٩٧ لم يعد مرتبطا بجهة التأسيس على النحو الذي جرى عليه النص في قانون الاستثمار الملغى رقم ٢٣٠ لسنه ٨٩ ، بل جعل القانون الحالي التمتع بتلك المزايا والضمانات والإعفاءات المقررة مرهونا بالنشاط الذي تزاوله الشركة بغض النظر عن جهة تأسيسها ٠

وتطبيقا لذلك يتعين على الشركات آلتي يتم تأسيسها بمصلحه الشركات آو الهيئة العامة لسوق المال والتى تزاول أحد الانشطه

---

[1] أنشيء الصندوق الاجتماعى للتنميه بقرار رئيس الجمهوريه رقم ٤٠ لسنه ٩١ بهدف تعبئه الموارد الماليه والفنيه العالميه والمحليه للمعاونة فى تنميه الموادر البشريه ورفع المعاناه عن محدودى الدخل باعداد وتنفيذ مشروعات محدده لزياده فرص العمل وتحسين المستوى المعيشى لهم ٠

المقررة في المادة الأولى من القانون بأخطار الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحره بذلك ، والتي تقوم بدورها بدراسة أوراق التأسيس والمعاينة حتى تمنح الشركة شهادة تحدد مجال النشاط وتاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط ، وتقوم الهيئة بعد ذلك بأخطار مصلحه الضرائب المختصة بذلك ٠

٢- أثار تطبيق القانون بالنسبة للمجال الوارد في البند رقم (١) الخاص باستصلاح واستزراع الأراضي البور والصحراوية عديد من المشاكل سواء للمستثمر أو هيئه الاستثمار ذاتها للأسباب التالية :-

أ- إن المشرع قد اشترط لتمتع ذلك النشاط بالإعفاءات إن يتم استخدام طرق ري حديثه بالرش أو التنقيط وليس عن طريق الغمر طوال المدة المقررة للإعفاء.

وإذا ما استخدم المستثمر طريقه الري بالغمر خلال أي زمن زال مناط التمتع بالإعفاءات ، ومن هنا يتتبع ذلك الامر متابعة هيئه الاستثمار عن طريق لجان تضم عاملين منها ، ومن وزارة الزراعة واستصلاح الأراضي ووزارة الري مدى استمرار ذلك الشرط بشكل دوري مما يجعل المهمة صعبه في ضوء انتشار تلك المشروعات المستصلحة على مستوى البلاد ٠

ب- إن القانون الضريبي على الدخل (القانون ١٥٧ لسنه ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنه ٩٣) يمنح إعفاءا ضريبيا لذلك المجال لمده عشر سنوات من أول سنه مالية تاليه لاعتبار الأرض منتجه دون إن يتطلب توافر هذين الشرطين ، ومن ثم فان الإعفاء العشري يعتبر افضل مما هو مقرر بالائحه التنفيذية للقانون ٨ لسنه ٩٧ ، ومن حق تلك الشركات الاستثمارية التمتع به

بدون ضرورة إن يتوفر هذين الشرطين باعتبار إن القانون الضريبي هـــو القانون العام للإعفاءات الضريبية ،

٣- ثار الجدل في التطبيق العملي حول مدى تمتع بعــض الانشــطه آلتــي تضمنها البند رقم (٣) الخاص بالصناعة والتعدين على النحو التالي :-

أ- تمتع الانشطه آلتي تقتصر على تعبئه المواد بعد معالجتها آو خلطهــا آو معالجتها آو تشكيلها بالمزايا والإعفاءات المقررة ، حيــث يشــير لفــظ تعبئتها الوارد بالنص التساؤل فيما إذا كان يعــد نشــاطا مســتقلا عــن الانشطه السابقه عليه وتمتعه بالمزايا والإعفاءات أم انه نشــاط مرتبــط بتلك الانشطه ،

ولاشك إن الصياغة آلتي جاءت بالنص تفيد بشكل قاطع على إن تعبئــه المواد لا تصلح بذاتها كنشاط مستقل يتمتع بالمزايا والإعفاءات ، حيــث إن تعبئتها معطوفا على ما قبله من أنشطه ، في حين استخدم المشرع لفــظ آو عند تعداد الانشطه آلتي تتمتع بالإعفاءات حيث سبق كلمه تعبئتهــا بحــرف الواو ، وهو ما يعنى أضافه التعبئة الى ما قبلها من أنشطه.

من هنا فان الانشطه الصناعية آلتي تتمتع بالإعفاءات تقتصر علــى ما شأنه تحويل المواد آو الخامات وتغيير هيئتها بمزجها آو خلطهــا آو معالجتها آو تشكيلها وتعبئتها ، دون نشاط التعبئة آلتي تتم مزاولته علــى استقلال ،

ب- إن تصميم الآلات لا يعتبر صناعه بل هو عمل مهني لا يدخــل فــي المجالات الواردة بالقانون ، وكان الأحرى على المشــرع الضريبــي صياغة ذلك البند الذي تضمنته اللائحة التنفيذية للقانون علــى أســاس تصنيع الآلات والمعدات الصناعية وليس تصميمها ،

٤- بالنسبة للمجال الوارد بالبند (٤) الخاص بالفنادق والموتيلات ...
ثارت عديد من المشكلات العملية لعل أبرزها ما يلي :-

أ- اغفل المشرع المطاعم السياحية التى تقام بشكل مستقل من التمتع بالمزايا والإعفاءات الضريبية رغم أنها أحد الركائز التى يقوم عليها النشاط السياحي ، في حين أن المطاعم التى تلحق بالفنادق والموتيلات والقرى مستوى الثلاث نجوم تتمتع بالإعفاءات حيث أنها أحد الانشطه الخدميه المرتبطة بها . وتلك التفرقة لامبرر لها حيث قد يترتب على ذلك اعاقه النشاط السياحي وعدم تشجيعه .

ب- كذلك يخرج عن نطاق القانون الفنادق التى يصدر الترخيص بها من الوحدات المحليه أو الفنادق السياحية التى يقل مستواها عن ثلاثة نجوم.

ج- لم تحدد اللائحة التنفيذية للقانون الانشطه المكملة والمرتبطة ، ولذلك فقد فسرت أنها تمتد لتشمل الانشطه الملحقة بالفنادق عاده كالكوافير وقاعات السينما والفيديو والنادي الليلي وحمامات الغطس وحمامات الساونا ومحلات البيع والمكتبات وقاعات المؤتمرات وصالات القمار ، ومن ثم فقد اتسع ذلك المجال ليشمل انشطه تجاريه وخدميه تتصل بطريق مباشر أو غير مباشر بالنشاط الفندقي ، طالما لم يتخذ آي منها صوره النشاط المستقل عن الفندق ، وكان الأحرى على المشرع أن يشمل الإعفاء الانشطه التى تتصل مباشرة بنشاط الفندق وتجاهل الانشطه المخالفة للقيم الاخلاقيه أو التى يمكن أن يستغني الفندق عنها دون أن يتأثر أو يؤثر على الفندق .

٥- بالنسبة للمجال الوارد بالبند (١١) الخاص بالمستشفيات والمراكز الطبية والعلاجية ثارت عده مشاكل عمليه لعل أهمها ما يلي :-

أ- أن الشرط الذي تضمنه النص الخاص بتقديم المستشفى أو المركز ١٠٪ بالمجان سنويا من عدد الاسره التى يتم شـغلها بالنسـبة للمستشـفى أو الحالات التى يتم تقديم الخدمه الطبية أو العلاجية لها بالنسبة للمركز أمرا يصعب إثباته عمليا ٠

حيث كيف يتسنى للجهات المختصة التحقق من ذلك عمليا ، حيـث يتطلـب الحكم على ذلك الشرط أن يتم الانتظار حتى نهاية السنة المالية للتعرف على أجمالي الخدمات المقدمة ونسبه الخدمات أليها مما يشير الى أن الموافقة تتـم قبل تحقيق ذلك الشرط في الواقع مع حق الرقابة على توافر ذلـك الشـرط سنويا ٠

ب- كما أن النص يحتاج للمزيد من الإيضاح والتفصيل حيث لم يوضح مـا هي الحالات المرضية التى تشملها تلك النسبة ، حيث يمكن للمستشفيات أو المراكز التلاعب بذلك الشرط عن طريق تقديم الخدمـات المجانيـة لأشخاص معلومين لديها أو تربطهم بها مصلحه خاصة حتى لو كـان من غير القادرين ماديا ٠

من هنا كان الأحرى أن يقوم المشرع بتعديل تلك اللائحـة بحيـث تتضمن ضوابط منح الخدمات المجانية لغير القادرين ماديـا أو التـى تحول أليها من وزارة الصحة أو المستشفيات الحكوميـة ، وان تتعلـق الخدمات بالعلاج أو العمليات الجراحية دون آي انشطه غـير طبيـه ، ومن هنا يتم التحقق من أن الإعفاء المقرر هو أمر غـير شـكلي وان الحكمة ورائة قد تحققت ٠

٦- بصدور القانون ٨ لسنه ٩٧ ألغى الإعفاء المقرر لنشاط التـأجير لتمويلـي بموجب القانون رقم ٩٥ لسنه ٩٥ والذي كان إعفاء ضمني يمنـح لكافـه

الشركات و المنشآت التى تزاول ذلك النشاط آيا كان القانون الذي يحكمهـــا.

وقد ثارت عديد من المشاكل العملية المرتبطة بذلك لعل أهمها :-

أ- تطبيقا للمادة (١٤) من القانون ٨ لسنه ٩٧ الخاص بان تحل الهيئة العامة للاستثمار محل مصلحه الشركات بالنسبة لمجال التأجير التمويلي ، ثارت عديد من التساؤلات المرتبطة بمدى تمتع شركات التأجير التمويلي التـــى تم تأسيسها بمصلحه الشركات بالضمانات و المزايا المقررة بالقانون رقـــم ٨ لسنه ٩٧ ٠

في هذا الصدد قرر البعض أن الإعفاء الممنـــوح يكـــون قـــاصر علــــى المنشآت و الشركات المخاطبة بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار [١]

في حين يرى البعض الآخر أن الشركات التـــى تؤســـس بمصلحـــه الشركات وتزاول نشاط التأجير التمويلي تتمتع بكافه الضمانات و المزايـــا والإعفاءات المقررة بالقانون رقم ٨ لسنه ٩٧ [٢] ٠

ويتفق المؤلف مع الرأي الأخير حيث أن القول بغير ذلك يؤدى الى نتيجة غير منطقية وهى التمييز بين الشركات ذات الشكل القانوني الواحـــد والتـــى تزاول ذات النشاط وتعتبر في ذات الوقت في مركز قانوني واحد ٠

ب- ثار تساؤل مرتبط بعبارة فيما عدا سيارات الركوب الواردة بالمادة (١) من القانون ٩٥ لسنه ٩٥ في شأن التأجير لتمويلي ، وهل تشمل جميـــع

---

[١] ينظر على سبيل المثال :-

- د٠ رمضان صديق محمد ، الضمانات القانونيه والحوافز الضريبيه لتشجيع الاستثمار ، بحث منشور بمجله التشريع المالي والضريبي الصادره من رابطه مأموري الضرائب ، العدد ٣١٥ ، ٣١٦ لسنه ٤٦ ، مايو - اغسطس - ١٩٩٨ ، ص ١٣٦ - ١٣٧ ٠

[٢] ينظر على سبيل المثال :-

- د٠ رجب عبد الحكيم سليم ، شرح احكام قانون ضمانات وحوافز الاستثمار ولائحته التنفيذيه فى ضوء احدث المبادىء التى قررتها المحكمه الدستوريه العليا ومحكمه النقض ، دون ناشر ، القاهره ١٩٩٨، ص ٤٣ - ٤٥ ٠

سيارات الركوب بما فيها الأتوبيسات السياحية أم أن مدلول تلك العبارة ينصرف الى سيارات الركوب الخاصة دون غيرها ٠

تطبيقا للمادة (١) من القانون رقم ٩٥ لسنه ٩٥ التى تنص على المقصود بالمال أو الأموال بأنه كل عقار أو منقول مادي أو معنوي يكون موضوعا لعقد تأجير تمويلي عدا سيارات الركوب والدراجات الاليه ، وتطبيقا لقانون المرور رقم ٦٦ لسنه ٧٣ المادة (٤) فان عبارة سيارات نقل الركاب تشمل الأتوبيسات السياحية ، ومن ثم فان لفظ سيارات الركوب يشمل الأتوبيسات ومن ثم فأنها لاتصلح لان تكون موضوعا لعقد تأجير تمويلي ٠

٧- ثارت مشاكل عمليه بخصوص المجال الوارد بالبند (١٤) الخاص برأس المال المخاطر لعل أهمها ما يلي :-

أ- قصر المشرع دور رأس المال المخاطر على المشاركة في المشروعات أو المنشآت التى تعانى قصورا في التمويل بقصد تحويلها الى شركات مساهمة أو توصيه بالأسهم ، واغفل الشركات ذات المسئولية المحدودة ٠

وربما يكون الحكمة من ذلك هو آلاتساق مع أحكام قانون رأس المال الصادر رقم ٩٥ لسنه ٩٢ ولائحته التنفيذية [١] ٠

ب- أن اللائحة التنفيذية للقانون قد تبنت تعريفا ضعيفا لذلك النشاط عما هو مقرر في القانون رقم ٩٥ لسنه ٩٢ والذي يجيز للشركات العامله في مجال الأوراق المالية مزاولة المجالات التالية :- ١- ترويج وتغطيه الاكتتاب في الأوراق المالية ،

---

[١] ينظر بالتفصيل المادتين ١٢٣ ، ١٢٤ من اللائحه التنفيذيه للقانون رقم ٩٥ لسنه ٩٢ ٠

٢- الاشتراك في تأسيس الشركات التـــى تصـدر أوراقـا ماليـة أو في زيـادة رأس مالهـا ، ٣- رأس المـال المخـاطر ، ٤- تكويـن وإدارة محـافظ الأوراق الماليـة وصنـاديق الاسـتثمار ،

٥- السمسرة في الأوراق الماليـة ٠

وتأسيسا لذلك لا يتمتع بالحوافز والضمانات آلا ما يدخل في ذلـك التعريف الضيق المنصوص عليه في المادة (١) بند ١٤ من القانون ٨ لسنه ٩٧ ٠

ج- يتعين آلا تقل رأس المال المصدر للشركات التـى تعمـل فـي نشـاط رأس المال المخاطر عن ١٠ مليـون جنيـه مدفـوع بالكـامل عنـد التأسيس ، وقد يثور تساؤل هـام هـو ضـرورة أن يكـون تأسـيس تلك الشركات في الهيئة العامـة للاسـتثمار حتـى تتمتـع بالمزايـا والإعفاءات المقررة ٠ والاجابه علـى ذلـك انـه لا يشـترط ذلـك حيث يشترط للتمتع بذلك قصر غـرض الشـركة علـى رأس المـال المخاطر آيا كانت الجهة التى قامت بتأسـيس الشـركة سـواء كـانت الهيئة العامة للاستثمار أم الهيئة العامة لسـوق رأس المـال ٠

٢/٤ الاعفاءات الضريبيه :

بصفة عامه تعرف الحوافز الضريبية بأنها نظام مصمم في إطار السياسة المالية للدوله بهدف تشجيع الادخار أو الاستثمار على نحو يؤدى الـى نمـو الانتاجيه القومية وزيادة المقدرة التكليفيه للاقتصاد وزيـادة الدخـل القومـي نتيجة قيام المشروعات الجديدة أو التوسع في المشروعات القائمة وقد يشـار

أليها أيضا بأنها نظام يهدف الى تحفيز الأشخاص لإتباع سلوك معين أو نشاط محدد يساعد على تحقيق أهداف الدولة [١].

وتتنوع تلك الحوافز التى تمنحها التشريعات ، وتتمثل ابرز صورها في الإعفاءات الضريبية الدائمة أو المؤقتة **Tax Exemptions** أو استخدام أسعار ضريبية تفصيلية **Differentiated rates** ، خصومات تخفض من وعاء الضريبة ، ترحيل الخسائر **Losses Carring** ، الإهلاك المعجل **Accelarated depreciation** المنح الاستثمارية **Investment Subsidies** ، رد الضريبة **Tax rebate** [٢] .

وقد اختص القانون رقم ٨ لسنه ٩٧ الإعفاءات الضريبية دون غيرها من الحوافز ، وقد تنوعت صور تلك الإعفاءات حيث قد تكون هناك إعفاءات مقيدة لمده خمسه سنوات أو عشره سنوات وقد تمتد الى عشرين سنه ، وقد تكون هناك إعفاءات دائمة هذا من جهة ، ومن جهة أخرى قد تكون الإعفاءات مرتبطة بضرائب مباشرة على الدخل أو قد تكون مرتبطة بضرائب غير مباشرة .

يهتم هذا الجزء باستعراض الإعفاءات الضريبية المقررة بموجب قانون ضمانات وحوافز الاستثمار والتى تناولتها المواد (١٦) ، (١٧) ، (١٨)،(١٩)،(٢٠)،(٢١)،(٢٢)،(٢٣)،(٢٤)،(٢٥)،(٢٦)،(٢٧) .

---

[١] لمزيد من التفصيل يمكن للقارىء الرجوع الى :-
- د. امين السيد احمد لطفى ، تحليل وتقييم الحوافز والاعفاءات الضريبيه مع مدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها ، دار النهضه العربيه ، القاهره ،١٩٩٧ .

[٢] لمزيد من التفصيل يراجع :-
- د. أمين احمد السيد لطفى ، بحوث ودراسات فى تطوير واصلاح نظم الضرائب فى مصر ، دار النهضه العربيه ، القاهره ،١٩٩٦ .

وفيما يلي الإعفاءات المقررة بذلك القانون :

الإعفاءات المؤقتة من الضرائب على الدخل :

أ- الإعفاء الضريبي الخمسى :

نصت الفقرة الأولى من المادة (١٦) من القانون على :-

تعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال ، أرباح الشركات والمنشآت وأنصبة الشركاء فيها ، وذلك لمدة خمسه سنوات تبدأ من أول سنه مالية تاليه لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط "٠

ب- الإعفاء الضريبي العشري :

تنص الفقرة الثانية من المادة (١٦) من القانون على :-

" يكون الإعفاء لمده عشر سنوات بالنسبة للشركات والمنشآت التى تقام داخل المناطق الصناعية الجديدة والمجتمعات العمرانية الجديدة والمناطق النائية التى يصدر بتحديدها قرار من رئيس مجلس الوزراء ، وكذلك المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية "٠

وقد نصت المادة (١٨) من القانون على :-

" تستكمل الشركات والمنشآت والمشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية القائمة في تاريخ العمل بهذا القانون والتى تزاول نشاطها في المجالات المشار إليها في المادة (١) من ذلك القانون ، مدد الإعفاء المنصوص عليها في المادتين السابقتين إذا كانت مدد الإعفاء المقررة لها لم تنته في ذلك التاريخ "٠

ج- الإعفاء لمدة عشرين سنه للمشروعات العامله خارج الوادي القديم :-

تنص المادة (١٧) من القانون على ما يلي :-

" تعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال ، أرباح الشركات والمنشآت التى تمارس نشاطها خارج الوادي القديم وكذا أنصبة الشركاء فيها ، يستوى في ذلك أن تكون منشأه خارج هذا الوادي أو منقولة منه ، وذلك لمدة عشرين سنه تبدأ من أول سنه مالية تاليه لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط .

ويصدر بتحديد المناطق التى يسرى عليها هذا النص قرار من مجلس الوزراء .

باستقراء ما تقدم يتضح الملاحظات التالية :-

١. أن الحد الأدنى للإعفاء من الضريبة على الدخل هو خمس سنوات يمكن أن تمتد الى عشر سنوات أو عشرين سنه في حالات معينه ، ولم يعط القانون لمجلس الوزراء مد الإعفاء الى أي مدد أخرى ، مثلما كان الأمر قائم في القانون ٢٣٠ لسنه ٨٩ ، كما ألغى مده الإعفاء سنتين في الحالات التى يتجاوز نسبه المكون المحلى في الآلات والمعدات ٦٠ ٪ ، أو في حالات التوسع بزيادة الطاقة الانتاجيه للمشروع نتيجة زيادة رأس مال الشركة وأضافه أصول رأسمالية جديده .
٢. تتمتع الشركات والمنشآت التى تقام في المدن العمرانية أو المناطق النائية بالإعفاء العشري الضريبي المقرر سواء حققت ربحها من مزاولة نشاطها داخل تلك الأماكن أو خارجها ، حيث لم يعد الإعفاء قاصرا على الأرباح التى يتم اكتسابها داخل المناطق العمرانية الجديدة فقط مثلما كان الآمر قائما تطبيقا لنص المادة (٢٤) من القانون رقم ٥٩ لسنه ٧٩ التى ألغيت بموجب ذلك القانون ٨ لسنه ٩٧ .

٣- تحتسب مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل اعتبارا من أول سنه مالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط حيث نصت المادة (١٩) من القانون على ما يلي :-

" في تطبيق أحكام المواد السابقه تشمل السنه الأولى للإعفاء المدة من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال حتى نهاية السنه المالية التالية لذلك "٠

وعلى الشركة أو المنشآه أخطار الجهة الاداريه المختصة بتاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط خلال شهر من ذلك التاريخ ٠

٤- إذا زاولت الشركة أو المنشآه أنشطتها فى اكثر من مجال من المجالات المحددة في المادة الأولى من القانون ولائحته ، يتم احتساب مدة الإعفاء الضريبي لكل نشاط على حده من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط ، تطبيقا لنص المادة (٢١) من اللائحة التنفيذية للقانون ٨ لسنه ٩٧ ٠

٥- يشمل الإعفاء من الضريبة على الدخل الربح الصافي الذي تحققه المنشآه أو الشركة في نهاية العام ، كما يمتد هذا الإعفاء ليشمل أنصبة الشركاء في الشركة سواء أكانت شركة أشخاص أو أموال ٠

ويقصد بانصبه الشركاء الانصبه التي يحصل عليها كل شريك من ربح الشركة ما يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على أرباح شركات الأموال ٠

٢/٢/٤ الاعفاءات المؤقته من الضرائب غير المباشره:

نصت المادة (٢٠) من القانون على ما يلي :-

" تعفى من ضريبة الدمغة ومن رسوم التوثيق والشهر عقود تأسيس الشركات والمنشآت وعقود القرض والرهن المرتبطة بأعمالها ، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ القيد في السجل التجاري ٠

كما تعفى من الضريبة والرسوم المشار إليها عقود تسجيل الأراضي اللازمة لإقامة الشركات والمنشآت .

كما تنص المادة (٢٣) من القانون على ما يلي :-

" تسرى على الشركات والمنشآت أحكام المادة (٤) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادر بالقانون رقم ١٨٦ لسنه ٨٦ الخاصة بتحصيل ضريبة جمركيه بفئة موحدة مقدارها ٥ ٪ من القيمة ، وذلك على جميع ما تستورده من آلات ومعدات واجهزه لازمه لإنشائها [1] .

باستقراء ما تقدم يتضح ما يلي :-

١- أن نص المادة (٢٠) من القانون قيد الإعفاء لمدة ثلاثة سنوات من تاريخ القيد في السجل التجاري ، في حين أن نص المادة (١٤) من القانون ٢٣٠ لسنه ٨٩ كان يمد الإعفاء حتى تمام تنفيذ المشروع . وبذلك فان النص الجديد قد حسم نطاق الإعفاء بشكل قاطع ، وقضى على الجدل الذي كان سائد سابقا بخصوص عبارة تمام التنفيذ والتى قد تشير الى التنفيذ طبقا لما هو وارد بالبرنامج الزمنى الذي وافقت عليه هيئة الاستثمار أم التنفيذ الفعلي للمشروع .

٢- بمقتضى نص المادة (٢٠) أعفيت عقود تأسيس الشركات التى تقام بنظام الاستثمار من رسوم التوثيق والشهر عدا رسم التصديق على توقيعات الشركاء أو المساهمين [2] .

---

[1] تنص الماده (٤) من قانون تنظيم الاعفاءات الجمركيه الصادر بالقانون رقم ١٨٦ لسنه ٨٦ على انه : تحصل ضريبة جمركيه بفئة ٥٪ من القيمة على ما يستورد من الالات والمعدات والاجهزة اللازمه لانشاء المشروعات التى تتم الموافقه عليها تطبيقا لاحكام قانون الاستثمار والمستبدله بالقانون ٨ لسنه ٩٧ والقانون ١٥٩ لسنه ٨١ .

[2] يبلغ رسم التصديق على توقيعات الشركاء على العقود اياً كان الشكل القانوني لها مقداره ربع فى المائه من قيمة رأس المال المدفوع بحد اقصى مقداره خمسمائه جنيه .

وذلك يماثل القانون السابق رقم ٢٣٠ لسنه ٨٩ الذي كان يعفى عقود تأسيس الشركات والمنشآت والعقود المرتبطة بها من رسوم التوثيق والشهر فيما عدا ما نصت عليه المادة (٤) بتحصيل رسم تصديق على توقيعات الشركاء على العقود آيا كان شكلها القانوني .

٣- لايمتد إعفاء العقود لضريبية الدمغة النوعية المستحقة على واقعة التأسيس المنصوص عليها في المادة (٩٣) من القانون ١١١ لسنه ٨٠ ، لأنها مفروضه على واقعة التأسيس أو التكوين حتى لو لم يكن هناك عقد تأسيس [1] .

٤- تتمتع المشروعات الاستثمارية الخاضعة لأحكام ذلك القانون بميزة تخفيف الضريبة الجمركية ، حيث تخضع لضريبة جمركيه بفئة موحدة مقداره ٥ ٪ من القيمة على جميع ما تستورده من آلات ومعدات واجهزه ، ويحظر التصرف في تلك الأشياء المعفاة أو استخدامها في غير الأغراض التى تقرر الإعفاء من اجلها ، ويبدأ الحظر من تاريخ الإفراج ، ما لم تسدد عنها الضريبة الجمركية وفقا لحالتها وقيمتها وقت التصرف وطبقا للتعريفة المعمول بها في تاريخ السداد .

٣/٢/٤ اعفاء نسبه من رأس المال المدفوع :

نص القانون ٨ لسنه ٩٧ على إعفاء مبلغ معين من الوعاء الضريبي على أرباح شركات الأموال ، حيث نصت المادة (٢١) بما يلي :

---

(1) تستحق ضريبة الدمغه النوعيه المستحقه على العقود بمقدار ١٨٠٠ ج للشركة المساهمه ، ٢٠٠ ج لشركة التوصيه بالاسهم وذات المسئوليه المحدوده ، ٩٠ ج لشركة التضامن او التوصيه البسيطه التى يزيد رأس مالها عن ٥٠٠٠ جنيه .

" يعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال مبلغ يعادل نسبه من رأس المال المدفوع تحدد بسعر البنك المركزي المصري للإقراض والخصم عن سنه المحاسبة ، وذلك بشرط أن تكون الشركة من شركات المساهمة وان تكون أسهمها مقيدة بإحدى بورصات الأوراق المالية •

ولاشك أن ذلك النص مقابل لما قرره المشرع الضريبي في المادة ١/١٢٠ من القانون ١٥٧ لسنه ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنه ٩٣، آلا أن أساس الاختلاف يكمن في ان قانون ضمانات وحوافز الاستثمار جعل أساس احتساب الإعفاء بناء على سعر الإقراض والخصم المحدد من البنك المركزي المصري بدلا من سعر الفائدة المقرر على الودائع المصرفية [١] •والحكمه من ذلك هو التغلب على مشكلة التوصل الى عملية تحديد سعر الفائدة على الودائع بعد إطلاق سياسة التحرر الاقتصادي والتى أصبحت غير موحدة •

وقد تثار مشكله عند تطبيق ذلك النص تتمثل في تطبيق هذا الإعفاء عندما تحقق المنشأة أرباحا خاضعة للضريبة بعد انقضاء فترة الإعفاء ، باعتبار انه لا يتحقق آلا على تلك الأرباح الخاضعة ، كذلك لاتستفيد الشركات التى تحقق صافى خسائر بذلك الإعفاء خلال فترة الخسائر باعتبار انه لا توجد أرباح تفرض عليها الضريبة حتى تعفى منها ، وهذا ما قررته مصلحة الضرائب في تعليماتها التفسيرية رقم ٣ لسنه ٩٧ للمادة ١/١٢٠ من قانون الضرائب على الدخل •

---

[١] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د• أمين السيد احمد لطفى ، الضريبه على ارباح شركات الاموال ، دار النهضه العربيه ، القاهره ،١٩٩٤ •

٤/٢/٤ الاعفاء من بعض ايرادات رؤوس الاموال المنقولة:

نصت المادة (٢٢)من القانون على ما يلي :-

" تعفى من الضريبة على إيـرادات رؤوس الأمـوال المنقولـة عوائـد السندات وصكـوك التمويـل والأوراق الماليـة الأخـرى المماثلـة التـى تصدرها شركات المسـاهمة بشـرط أن تطـرح فـي اكتتـاب عـام وان تكون مقيدة في بورصـات الأوراق الماليـة "٠

وذلك الإعفاء مقرر لتشـجيع التمويـل المتوسـط والطويـل الآجـل ، وهو مماثل لما هو مقرر في المادة ١١١ مكـرر مـن قـانون الضرائـب على الدخـل ، آلا أن نـص المـادة الاخـيره قـاصرة علـى الشـركات المساهمة فقط ، في حين أن الإعفاء في نص قـانون ضمانـات وحوافـز الاستثمار يمتد ليشمل جميع شركات المساهمة آيـا كـانت جنسـيتها التـى تزاول الانشطه الواردة في ذلـك القـانون ٠

٥/٢/٤ الاعفاء الضريبى للارباح الناتجه من الاندماج او التقسيم او تغيير الشكل القانونى

حيث نصت المادة (٢٤) من القانون على ما يلي :-

" تعفى الأرباح الناتجة عن اندمـاج الشـركات أو تقسـيمها أو تغيـير شـكلها القـانوني مـن الضرائـب والرسـوم التـى تسـتحق بسـبب الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشـكل القـانوني ".

كما نصت المادة (٢٥) من القانون أيضا :-

- د٠ أمين السيد احمد لطفى ، تحليل وتقييم الحوافز والاعفاءات الضريبيه مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها ، مرجع سابق ٠

تتمتع الشـــركات والمنشـــآت الدامجـــه والمندمجـــة ، والشـــركات والمنشآت التى يتم تقســـيمها أو يتغـــير شـــكلها القـــانوني بالإعفـــاءات المقررة لها قبل الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشـــكل القـــانوني ، الـــى أن تنتهي مده الإعفاء الخاصة بهـــا ، ولا يـــترتب علـــى الاندمـــاج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني آيه إعفـــاءات ضريبيـــة جديـــده ٠

كذلك قضى نص المادة (٢٦) من القانون الى ما يلي :-

" يعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجـــاري والصنـــاعي أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحســـب الأحـــوال ، نـــاتج تقييـــم الحصص العينية التى تدخل في تأسيس شركات المســـاهمة أو التوصيـــة بالأسهم أو الشركات ذات المسئولية المحدودة أو في زيادة رأس مالها " ٠

من النصوص السابقه يتضح القواعد التالية :-

١- يشير نص المادة (٢٤) الى إعفاء الأرباح الناتجة من :-

أ- اندماج الشركات سواء بطريقه الضم والمزج ، والذي يقصد به انه عقـــد تضم بمقتضاه شركة أو اكثر الى شركة أخرى فتزول الشخصية المعنوية للشركة المنضمة ، وتنتقل أصولها وحصتها الـــى الشـــركة الضامـــه أو تمتزج بمقتضاه شركتان أو اكثر فتزول الشخصية المعنوية لكـــل منهمـــا وتنتقل صافى أصولها الى الشركة الجديدة ٠

ب- انقسام الشركات والذي يقصد به انفصال ذمه شركة واحده الى قسمين أو اكثر ودمجهما في شركتين قائمتين أو تقوم على كل منهما شركة جديـــده وتزول الشخصية المعنوية للشركة المنقسمة ٠

ج- كذلك فان النص حدد إعفاء الأرباح الناتجة من تغيير الشكل القانوني ٠

٢- نصت المادة (٢٥) على انه لا يترتب على الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني آيه إعفاءات ضريبية جديده ، حيث يتم المحافظة على نفس مدة الإعفاءات الممنوحة سابقا حتى بعد اندماجها أو تقسيمها أو تغيير شكلها القانوني ٠

وتكمن الفلسفة وراء ذلك في منع التحايل الذي قد يضطر إليه البعض للحصول على إعفاءات أو إطالة مدة الإعفاء بإجراءات شكليه ورقيه ومن ثم فقد حسم المشرع في القانون ٨ لسنه ٩٧ ذلك الآمر بالنص على تمتع الشركات الدامجه والشركات الناتجة عن الانقسام أو التغيير بنفس الإعفاءات التى كانت مقرره للشركات قبل اندماجها أو تقسيمها او تحويل شكلها القانوني ٠

٣- قرر المشرع في المادة (٢٦) إعفاء ناتج تقييم الحصص العينية التى تدخل في تأسيس أو زيادة رأس مال كافة شركات الأموال ويمتاز ذلك النص على النص الوارد بالمادة ٣/٢٠ في قانون الضريبة على الدخل بآلاتي:-

أ- إن النص قد مد الإعفاء المقرر ليشمل شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم أو الشركات ذات المسئولية المحدودة وليست الشركات المساهمة فقط ٠

ب- إن ذلك النص لم يحظر على مقدم الحصة العينية التصرف في الأسهم المقابلة لها خلال مدة معينه ،على عكس المادة ٣/٢٠ التى اشترطت على عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لمدة خمسه سنوات تاليه وإلا زال الإعفاء ٠

ج- يجب مراعاة إن هذه الأحكام لا تسرى آلا على الشركات والمنشآت التى تعمل في ظل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار ، بحيث يتطلب إن تكون الشركات أو المنشآت الدامجه أو المندمجة أو التى تغير شكلها القانوني أو التى تم تقسيمها قد تأسست بعد تاريخ العمل بذلك القانون ٠

شروط وقواعد التمتع التلقائي بالإعفاءات الضريبية المقررة في القانون ٨ لسنه ٩٧ ٠

١- نصت المادة (٢٧) من القانون على ما يلي :-

" تحدد اللائحة التنفيذية لذلك القانون الشروط والقواعد والإجراءات الخاصة بالتمتع بالإعفاءات الضريبية تلقائيا دون توقف على موافقة أداريه ، على إن يلغي الإعفاء في حاله مخالفه تلك الشروط والقواعد (وذلك بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على عرضه الجهة الاداريه المختصة - مع حق صاحب الشأن الطعن في ذلك القرار أمام محكمه القضاء الإداري خلال ٣٠ يوم من تاريخ إعلانه أو العلم به) ٠

٢- وقد نصت المادة (١٩) من اللائحة التنفيذية على انه يشترط لتمتع الشركات والمنشآت التى تعمل في المجالات المحددة في المادة (١) من تلك اللائحة تلقائيا بالإعفاءات الضريبية إن تقوم بتنفيذ التزاماتها المنصوص عليها في المواد ٢،٩،١٠،١١،١٢،١٣ من تلك اللائحة بحسب الأحوال ٠

٣- كما أوجبت المادة (٢٠) من تلك اللائحة على الشركة أو المنشآت أخطار الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة بتاريخ بدء الإنتاج أو النشاط خلال شهر من ذلك التاريخ ، وعلى الهيئة بعد مزاولة التحقق من صحة

وبيانات الأخطار ومن مزاولة النشاط إن تسلمه صاحب الشأن خلال ١٥ يوم من تاريخ وصول الأخطار شهادة تحدد مجال النشاط وتاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط وان تخطر وزارة المالية بصوره منها .

٤- كما نصت ذات المادة في فقرتها الثانية على إن تسرى أحكام الفقرة السابقه على استكمال المنشآت الخاصة بالفنادق والموتيلات والشقق والاجنحه الفندقية والقرى السياحية والانشطه المكملة والمرتبطة بها أو التوسع فيها ، على إن يبدأ سريان الإعفاء الضريبي على المنشآت المستكمله أو التوسعات من تاريخ مزاولة النشاط ٠

٥- ونصت الفقرة الثالثة من هذه المادة على انه يكون للشهادة السالف الاشاره أليها حجية لدى جميع أجهزة الدولة في خصوص التمتع بضمانات وحوافز الاستثمار دون التوقف على أجراء آخر ٠

٦- نصت المادة (٢١) من اللائحة التنفيذية على انه إذا زاولت الشركة أو المنشآت أنشطتها في اكثر من مجال من المجالات المحددة في المادة (١) من هذه اللائحة ، تحسب مده الإعفاء الضريبي لكل نشاط على حده من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط ٠

كما أوجبت الفقرة الثانية من تلك المادة أفراد حسابات مستقلة ومركز مالي خاص لكل نشاط ٠

٣/٤ عدم خضوع المشروعات الاستثماريه المقامه نظام المناطق الحره لقوانين الضرائب :

تطبيقا لنص المادة (٣٥) من القانون ٨ لسنه ٩٧ لا تخضع المشروعات التى تقام في المناطق الحرة والأرباح التى توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر ٠

ومع ذلك تخضع هذه المشروعات لرسم سنوي مقداره ١٪ (واحد في المائة) من قيمه السلع عند الدخول بالنسبه لمشروعات التخزين ومن قيمه السلع عند الخروج بالنسبه لمشروعات التصنيع والتجميع ، وتعفى من هذا الرسم تجارة البضائع الغابرة (الترانزيت) المحددة الوجهة ٠

وتخضع المشروعات التى لايقتضى نشاطها الرئيسي إدخال أو إخراج سلع لرسم سنوي مقداره ١٪ (واحد في المائة) من إجمالي الإيرادات التى تحققها ، وذلك من واقع الحسابات المعتمدة من أحد المحاسبين القانونيين ٠

وفى جميع الأحوال تلتزم المشروعات بأداء مقابل الخدمات الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون٠

وقد نصت المادة (٢٨) من اللائحة على انه يحصل الرسم السنوى المنصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة (٣٥) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار عند دخول السلع الواردة برسم المنطقة الحرة لحساب مشروعات التخزين على أساس قيمتها تسليم ميناء الوصول (سيف) ٠

وبالنسبه لمشروعات التصنيع أو التجميع تكون قيمه السلع التى يحصل على أساسها الرسم عند خروجها من المنطقة هي قيمة تكلفه ما استحدث فيها من تصنيع أو آجري من تجميع ٠

كما نصت المادة (٥١) من اللائحة على إن تؤدى مشروعات المناطق الحرة مقابلا سنويا للخدمات بواقع نصف في الآلف من التكاليف الاستثمارية بحد آدني ثلاثمائة جنيه مصري وبحد أقصى ثلاث آلاف جنيها مصريا أو ما يعادلها بالعملات الحرة ٠

ونصت الفقرة الثانية من هذه المادة على إن يحسب مقابل الخدمات عن سنه ميلادية كاملة عدا السنه الأولى فتكون نسبه المدة الباقية من تاريخ ترخيص مزاولة النشاط حتى نهاية العام .

من هنا يمكن القول بان هناك عدة جوانب يتعين مراعاتها هي :-

١- إن المشرع قد أعطى المشروعات الاستثمارية المقامة بنظام المنطقة الحرة حافز ابعد من مجرد الإعفاء الضريبي ، يتمثل في عدم الخضوع لأحكام قانون الضرائب أساسا ، فلم تعد مخاطبة بأحكام تلك القوانين سواء فيما يتعلق بالإجراءات أو الاخطارات أو الربط أو التظلم أو التحصيل . حيث تعفى تلك المشروعات أو الأرباح التى توزعها من الخضوع لأحكام قوانين الضرائب والرسوم في مصر تطبيقا لنص المادة (٣٥) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار .

٢-لا تخضع التوزيعات المقررة من الأرباح لحكم الضرائب والرسوم وتتمثل توزيعات الأرباح في الموزع على المساهمين وأعضاء مجالس الاداره في شركات المساهمة وأعضاء مجالس الرقابة والمراقبة من المساهمين في شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة بالاضافه الى حصة العاملين في الأرباح التى توزعها المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة للضريبة على المرتبات تطبيقا للملحق (٤) من اللائحة التنفيذية للقانون ٨ لسنه ٩٧.

٣-ربط المشرع بين التمتع بالحوافز والمزايا المقررة للمشروعات المقامة في المناطق الحرة وبين الالتزام بالنشاط المرخص به ، حيث يفقد

المشروع ميزة إعفاء أرباحه من الخضوع للضريبة عندما يخرج عن إطار هذا الترخيص ٠

فقد نصت المادة (٣١) في الفقرة الاخيره من ذلك القانون على انه لايتمتع المرخص به بالإعفاءات أو المزايا المنصوص عليها في هذا القانون آلا في حدود الأغراض المبينة في الترخيص ٠

٤- لا تخضع للضرائب الجمركية ولا للضريبة العامة على المبيعات وغيرها من الضرائب والرسوم والبضائع التى تصدرها مشروعات المنطقة الحرة الى خارج البلاد أو تستوردها لمزاولة نشاطها تطبيقا لنص المادة (٣٢) من القانون ٠

٥-تعفى من الضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات وغيرها من الضرائب والرسوم جميع الأدوات والمهمات والآلات ووسائل النقل الضرورية اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات داخل المناطق الحرة عدا سيارات الركوب ٠

٦-تؤدى الضرائب الجمركية على البضائع التى تستورد من المنطقة الحرة للسوق المحلى كما لو كانت مستورده من الخارج ، أما المنتجات المستوردة من مشروعات المناطق الحرة والتى تشتمل على مكونات محليه وأخرى اجنبيه فيكون وعاء الضريبة الجمركية بالنسبه لها هو قيمة المكونات الاجنبيه بالسعر السائد وقت خروجها من المنطقة الحرة الى داخل البلاد ، وبشرط آلا تزيد الضريبة الجمركية المستحقة على المنتج النهائي المستورد من الخارج ٠

٧-يعد إلزام المشروعات المقامة بالمناطق الحرة للرسم السنوي المقرر بواحد في المائة ورسم مقابل الخدمات بمثابة تعويض للخزانة العامة عن الضرائب والرسوم التى قرر القانون ٨ لسنه ٩٧ عدم خضوعها لها.

إلا أن ذلك الرسم لا يعد زهيدا ، حيث أن تحديده بنسبه مئوية من الإيراد أو بمبلغ محدد بطريقه تحكميه دون مراعاة لما حققته تلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة من ربح أو خسارة يجعل عبئ الالتزام بتلك المبالغ كبيرا إذا قورن بمبلغ الضريبة التى تحسب على أساس صافى الدخل.

وقد تفضل المشروعات الاستثمارية في الواقع العملي أداء تلك المبالغ عن أداء الضريبة لامكانيه قيام تلك المشروعات بنقل عبء تلك المبالغ الى المتعاملين معها (مثل الضرائب غير المباشرة) هذا من جهة ، أما الأخرى فان ذلك يبعد تلك المشروعات عن الدخول في إجراءات تقدير وربط الضريبة التى تتسم عموما بالتعقيد وعدم التيقن.

الفصل الخامس

المشكلات الضريبية المعاصرة المرتبطة بتطبيق القانون ٥ لسنة ٩٨ المعدل للمواد ٢٩، ١١٤، ١١٨ من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ٨١

الفصل الخامس

المشكلات الضريبيه المعاصره المرتبطه بتطبيق

القانون ٥ لسنه ٩٨ المعدل للمواد ٢٩، ١١٤، ١١٨

من القانون ١٨٧ لسنه ٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنه ٨١

مقدمـــة

بصدور القانون (٥) لسنه ٩٨ تم تعديل نصوص المـــواد ٢٩، ١١٤، ١١٨ من القانون ١٥٧ لسنه ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنه ٩٣ ، حيـــث تتعلـــق المادتين ٢٩، ١١٨ بخصم ايرادات رؤوس الامـــوال المنقولـــه التـــى سبق اخضاعها للضريبه او اعفيت منها وذلك من الربح الصافى للمنشاه ، اما البند رقم (٦) من الماده ١١٤ فهى تتعلق بالمخصصات فى البنوك .

وقد اثارت تلك التعديلات جدلا عنيفا داخل الاروقه الاقتصاديـــه ، حيـــث يرى الخبراء فى سوق المال ان تلك التعديلات قد تسببت فى ازمـــه لاســـهم البنوك فى البورصه نتيجه لتوقع انخفاض ارباحها بسبب العبـــئ الضريبـــى الناتج من التعديلات ، فى حين ان رجال الضرائب يرون انه لا علاقه بيـــن اسهم البنوك وتلك التعديلات الضريبيه فى النصوص القانونيه سالفه الذكر .

ومن جهه اخرى فقد اثارت تلك التعديلات وما زالت تثـــير عديـــد مـــن التساؤلات المتعلقه بطبيعة المشكلات التطبيقيه التى يمكن ان تنتج من تنفيـــذ التعديلات الجديده .

يهتم هذا الفصل بدراسة الاتجاهات المحاسبيه التطبيقيه لتعديلات القانون ٥ لسنه ٩٨ ولاغراض تحقيق ذلك الهدف فسوف يتم تقسيم الفصل الى الموضوعات التاليه :-

٥/١ النصوص التشريعيه للقانون ٥ لسنه ٩٨ .

٥/٢ المشكلات التطبيقيه للمعامله الضريبيه لايرادات رؤوس الاموال المنقوله غير المتصله بمباشرة النشاط .

٥/٣ المشكلات التطبيقيه للمعامله الضريبيه للمخصصات فى البنوك .

١/٥ النصوص التشريعيه للقانون رقم ٥ لسنه ١٩٩٨ ٠

١/١/٥ ايرادات رؤوس الاموال المنقوله الداخله في ممتلكات المنشآت :-

تناولت الماده ٢٩ والماده ١١٨ من القانون ١٥٧ لسنه ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنه ٩٣ والقانون ٥ لسنه ٩٨ المعامله الضريبيه لايرادات رؤوس الاموال المنقوله غير المتصله بمباشرة المهنه والداخله فى ممتلكات المنشآت او الشركات او الجهات ٠ وقد تعدل نص المادتين بالقانون ٥ لسنه ١٩٩٨.

ولقد كانت المعامله الضريبيه ان يخصم من صافى ربح المنشأه او الشركه كافة ايرادات رؤوس الاموال المنقوله غير المتصله بمباشرة المهنه بعد خصم نصيبها فى مصاريف وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠٪ من قيمه تلك الايرادات .

وحيث كان هذا التقدير الحكمى لمصاريف وتكاليف الاستثمار بـ ١٠٪ ينتج عنه ازدواجية فى تحميل النشاط الاساسى للمنشأه او الجهه مصاريف وتكاليف الاستثمار وذلك بقيدها ضمن مصاريف المنشأه او الشركه ثم خصم كامل ايرادات رؤوس الاموال المنقوله من صافى الربح فيما عدا ١٠٪ من هذه الايرادات وهذا أمر غير مقبول ضرائبيا او اقتصاديا .

كما كان ينتج عن هذا ايضا ازدواجيه فى الاعفاء اذ كانت بعض ايرادات رؤوس الاموال المنقوله معفاه من الضريبه على رؤوس الاموال المنقوله ثم تخصم مره اخرى (فيما عدا ١٠٪ منها) من وعاء الضريبه الموحده او الضريبه على ارباح شركات الاموال مما يحقق اعفاءا ثانيا ، لذا لزم تعديل المعامله الضريبيه لهذه الايرادات بأن استبدال التشريع التقدير الحكمى لمصاريف

وتكاليف الاستثمار بالحساب الفعلى لمصاريف وتكاليف الاستثمار واصبح نص الفقره الاولى من الماده ٢٩ [1] ، الفقره الاولى من الماده ١١٨ كالاتى :-

أى ان حكم كل من المادتين ظلا كما هما حيث قررتا خصم ايرادات رؤوس الاموال المنقوله الغير متصله بمباشرة المهنه والداخله ضمن ممتلكات المنشأه التى خضعت للضريبه او اعفيت منها من صافى الربح الخاضع للضريبه الموحده او الضريبه على ارباح شركات الاموال ولم يتناول التعديل الا امرا واحدا وهو تحييد ايرادات وتكاليف ومصاريف استثمار رؤوس الاموال المنقوله بأن قرر خصم هذه الايرادات من مجموع الربح الصافى للمنشأه او الشركه بعد خصم ما تكون المنشأه او الشركه قد تحملته من العوائد المدفوعه على الودائع والقروض الخاصه برؤوس الاموال المنقوله التى

---

[1] ماده ٢٩ :-

" تخصم ايرادات رؤوس الاموال المنقوله الداخله فى ممتلكات المنشآت الفرديه او شركات الاشخاص والتى خضعت للضريبه طبقا لاحكام الباب الاول من هذا الكتاب او اعفيت منها بمقتضى القانون وكذا الايرادات الناتجه من ارباح خضعت للضريبه على ارباح شركات الاموال او اعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافى للمنشآه وذلك بمقدار مجموع الايرادات المشار اليها بعد خصم العوائد المدفوعه على الودائع والقروض الخاصه برؤوس الاموال المنقوله التى نتجت عنها هذه الايرادات وكذلك ما تكون المنشآه او الشركه قد تحملته من مصاريف وتكاليف الاستثمار وبشرط ان تكون هذه الايرادات داخله فى جملة ايرادات المنشآه او الشركة " ٠

ماده ١١٨ :-

" تخصم ايرادات رؤوس الاموال المنقوله غير المتصله بمباشرة المهنه والداخله فى ممتلكات الشركات او الجهات المنصوص عليها فى الماده (١١١) من هذا القانون والتى خضعت للضريبه وفقا للبند (اولا) من الماده (١١١ مكررا) او اعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافى للشركه وذلك بمقدار مجموع الايرادات المشار اليها بعد خصم العوائد المدفوعه على الودائع والقروض الخاصه برؤوس الاموال المنقوله التى نتجت عنها هذه الايرادات وكذلك ما تكون الشركه او الجهه قد تحملته من مصاريف وتكاليف الاستثمار وبشرط ان تكون هذه الايرادات داخله فى جمله ايرادات الشركه او الجهه ٠"

انتجت هذه الايرادات وما تكون قد تحملته من مصاريف وتكاليف الاستثمار، وظل حكم الاعفاء لهذه الايرادات كما هو دون تعديل او مساس فيما يتم اعفائه من هذه الايرادات وفق أحكام القانون يتم استبعاده من وعاء الضريبه الموحده او الضريبه على ارباح شركات الاموال اذا ما ادرج ضمن هذا الوعاء " وتظل هذه الايرادات متمتعه بالاعفاء سواء فى ظل أحكام ايرادات رؤوس الاموال المنقوله او احكام الضريبه الموحده او الضريبه على ارباح شركات الاموال على هذا النحو .

٢/١/٥ المخصصات بالبنوك :-

تم تعديل البند السادس من الماده ١١٤ بما يسمح للبنوك من تكوين المخصصات اللازمه ايمانا باهمية دعم البنوك باعتبارها تمثل عصب الاقتصاد القومى ، فضلا عن دورها البارز والهام على الاستثمار والتنميه وتداول رؤوس الاموال والتدفقات النقديه من خلالها وما نتعرض بسبب ذلك لمخاطر ماليه عند تحصيل مستحقاتها من فوائد او قروض .

وتتمثل الفقره الثانيه من البند السادس من الماده ١١٤ بعد تعديلها بموجب القانون ٥ لسنه ٩٨ على النحو التالى :-

- فى جميع الاحوال لا يجوز ان تزيد جملة المخصصات السنويه على ٥٪ من الربح السنوى الصافى للشركه فيما عدا البنوك فلا يجوز ان تزيد جملة المخصصات السنويه على ١٠ ٪ من الربح السنوى الصافى للبنك .

٢/٥ المشكلات التطبيقيه للمعامله الضريبيه لايرادات رؤوس الاموال المنقوله غير المتصله بمباشرة النشاط :

تم تعديل الفقره الاولى من الماده ١١٨ من القانون ١٥٧ لسنه ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنه ٩٣ بموجب القانون ٥ لسنه ٩٨ ، بالغاء المصروفات

المحدده حكما بنسبه ١٠٪ واستبدالها بخصم المصروفات الفعليه التى تكبدتها المنشأه او الجهه .

وحتى تتضح الفلسفه القائمه من وراء ذلك التعديل يتم استعراض نتائج الامثله التاليه :-

مثال (١) :-

اقترضت احدى الشركات المساهمه (٥٠٠٠٠٠ جنيه) ، وبلغت تكاليف الاقتراض(٨٠٠٠٠ جنيه) ،وقد قامت باستثمار تلك الاموال فى اذون خزانه وحققت من وراء ذلك ايرادات مقدارها (١٠٠٠٠٠جنيه) .

وتتمثل المعالجه الضريبيه لتكاليف الاقتراض وايرادات أذون الخزانه قبل تعديلات القانون ٥ لسنه ٩٨ على النحو التالى :-

١-تعالج تكاليف الاقتراض (الفوائد) على انها تكاليف تؤدى الى تخفيض ربح الشركه بمبلغ (٨٠٠٠٠ج) وبالتالى يخفض وعاء الضريبه بذات المقدار.

٢-تعالج ايرادات أذون الخزانه ضريبيا على انها ايرادات فى قائمه الدخل ، الا انه فى الاقرار الضريبى للشركه يتم خصم ٩٠ ٪ من اجمالى تلك الايرادات (٩٠٠٠٠ ج) (١٠٠٠٠٠ج x ٩٠٪) وذلك تلافيا للازدواج الضريبى ، ومن ثم يتم تخفيض وعاء الضريبه بذات المقدار .

من البندين ٢،١ يتضح ان وعاء الضريبه قد تم تخفيضه مبلغ (٧٠٠٠٠ ج) (٨٠٠٠٠ ج + ٩٠٠٠٠ ج) وهذا قد يعنى وجود ازدواجيه فى الاعفاء حيث يوجد (أ) ازدواج ناجم عن المصروفات المتمثله فى الفوائد (٨٠٠٠٠ج) ، (ب) ومره اخرى ازدواج ناجم عن تخفيض ٩٠٪ من الايرادات (٩٠٠٠٠ ج) .

مثال (٢) :

أقترضت احد الجهات مبلغ (١٠٠٠٠٠٠) جنيه بفائده ١٦٪ ، واودعت المبلغ كله فى احد البنوك التجاريه بفائده ١٣٪ .

المطلوب تحديد الاثر على الوعاء الضريبى تطبيقا لاحكام القانون قبل التعديل الضريبى بموجب القانون ٥ لسنه ٩٨ .

١- يتم معالجه الفوائد الخاصه بالقرض ومقدارها (١٦٠٠٠٠ ج) على انها تكلفه مما تؤدى الى تخفيض الربح وبالتالى الوعاء الضريبى بذات المقدار .

٢- يتم معالجه ايرادات استثمار المبلغ المودع بالبنك ومقداره (٣٠٠٠٠ ج) ضمن الجانب الدائن لقائمة الدخل ، الا انه يتم خصم ٩٠٪ من اجمالى ذلك المبلغ فى الاقرار الضريبى ، وبالتالى يتم تخفيض الايرادات الداخله للوعاء بذات المقدار .

من هنا ورغما عن ان العائد (١٣٪) أقل من تكلفه الاقتراض (١٦٪) الا ان الاثر النهائى هو تخفيض وعاء الضريبه بمقدار ٢٩٠٠٠٠ ج (١٦٠٠٠٠ + ١٣٠٠٠٠ج) ، بموجب ذلك يمكن للبنوك او الشركات القيام باصدار سندات او الحصول على قروض ثم التوسع فى استثمارها فى أذون خزانه او استثمارات اخرى تكون ايراداتها معفاه من الضريبه ومن ثم يتم تخفيض وعاء الضريبه ، وبالتالى التهرب منها ، ومن هنا جاءت الحكمه والفلسفه من اصدار التعديل الضريبى للقانون رقم ٥ لسنه ٩٨ ، والتى اكدت عليها المذكره الايضاحيه للتعديل المذكور والتى عرضت على لجنه الخطه والموازنه ، حيث ذكرت ان بعض الشركات تتمتع بمزايا اضافيه لا مبرر لها نتيجه لما يتحقق لها من اعفاء مضاعف لايرادات اعفيت من ضريبه ، ثم يتكرر اعفاؤها من ضريبه اخرى الى

حد ان اصبحت هذه المزايا دافعا الى اتباع اساليب وطرق مختلفه غير مرغوب فيها لما تحدثه من اثار وانعكاسات سلبيه على الاقتصاد القومى .

الا ان المذكره لم توضح تحديدا ما هى الاثار السلبيه التى بناء عليها تم هذا التعديل .

ومن هنا جاء تعديل القانون ٥ لسنه ٩٨ ويتعين العوده لاصل الموضوع الذى يتلخص اساسا فى ان العديد من المؤسسات الماليه وبعض الشركات العامله فى مجالات اخرى قد استغلت وجود اعفاء ضريبى على اذون وسندات الخزانه معفاه من الضرائب وتمويل ذلك بواسطه قروض او ودائع فى حالة البنوك تدفع عليها فوائد وتخصم من الوعاء الضريبى لتلك المؤسسات ، الامر الذى ادى الى ان اغلب البنوك فى مصر اصبحت لاتدفع أيه ضرائب رغم تحقيقها ارباحا مرتفعه ، والى ان العديد من الشركات الاخرى استطاعت ان تخفض ضرائبها بشده ، وعلى الرغم من التسليم بأن السياسه التى اتبعتها البنوك والشركات سليمه من الناحيه القانونيه ، الا انه لا يمكن لوم ايا منهما على استغلال الوضع لصالحها ، ولذلك فان النتيجه النهائيه لذلك لم تكن منطقيه ، واضاعت على الخزانه العامه اموالا طائله ، ولذلك لم يكن مستغربا ان تقوم الحكومه بسد الثغره القانونيه الموجوده عن طريق تشريع جديد هو القانون ٥ لسنه ٩٨ والذى نص على التعديلات المطلوبه .

عموما فان التعديلات تواجه بشكل رئيسى البنوك التى لا تساهم فى الضرائب بشكل يتناسب مع ارباحها كما يستدل من عبارات النص بسبب ان جزءا كبيرا من توظيفاتها يذهب الى اوراق ماليه معفاه من الضرائب وبالتالى فسوف يزيد العبء بمقدار المصاريف التى تخصم من الايرادات، عموما تزيد التعديلات من العبء الضريبى على البنوك .

الا الآمر شابه عديد من الصعوبات العمليه المتعلقه بكيفيه تحديد المصروفات الفعليه ، والتى لايمكن حصرها او حسابها بسهوله (على النقيض بما تم فى نص المادتين السابقتين رقمى ٢٩ ،١١٨ حيث كان يتم تحديدها على اســاس حكمــى بنسبه ١٠٪ من اجمالى الايرادات ، ومن هنا جاءت التعليمات التفسيريه رقم (١) للتخفيف من ذلك والتى نصت على الاتى [1] :-

فى تطبيق احكام الماده ٢٩ والماده ١١٨ مــن القــانون ١٥٧ لســنه ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنه ٩٣ بعد تعديلات القانون ٥ لسنه ٩٨ يراعى مــا يلى :-

١- ان تكون ايرادات رؤوس الاموال المنقوله غير متصله بمباشرة المهنه ٠

٢- ان تكون ايرادات رؤوس الاموال المنقوله قد تضمنتها ايرادات المنشأه او الشركه .

٣- ان تكون المنشأه او الشركه قد حققت ارباحا ، وان لم تكن حققت ارباحــا فلا محل لتطبيق المادتين ٢٩ ، ١١٨ من القانون ١٥٧ لسنه ٨١ المعــدل بالقانون ١٨٧ لسنه ٩٣ .

وفى تطبيق حكم الفقرة الاولى من الماده ٢٩ ،١١٨ يراعى ما يلى :-

١- ان رؤوس الاموال المنقوله التى انتجت الايرادات الغير متصله بمباشرة المهنه التى ينطبق عليها حكم الماده ١١٨،٢٩ قد تم تمويلها من حقوق الملكيه .

٢- يتم تحديد حقوق الملكيه على الوجه التالى :-

(رأس المال المدفوع + الاحتياطيات + الارباح المرحله والغير موزعــه او ناقصا الخسائر) .

---

[1] تعليمات تفسيريه رقم (١) للمادتين رقمى ٢٩ ، ١١٨ من القانون ١٥٧ لسنه ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنه ٩٣ والقانون رقم ٥ لسنه ٩٨ صادره بتاريخ ١٩٩٨/٦/٢٤ ٠

٣- يتم تحديد قيمه رؤوس الاموال المنقوله التى تم تمويلها من الغير طبقا لما يلى :-

(اجمالى رؤوس الاموال المنقوله المستثمره فى مجالات غـــير متصلــه بالنشاط - حقوق الملكيه وفقا للبند الثانى :-

وبموجب تلك التعليمات التفسيريه تنقسم تلك المصروفات الفعليه الى جزئيــن هما (أ) مصاريف وتكاليف الاستثمار ، (ب) تكلفه تمويل رؤوس الاموال المنقوله من الغير ، وفيما يلى القواعد الخاصه لتحديد كل منهما :-

أ- مصاريف وتكاليف الاستثمار :-

ويتم حسابها على اساس تحديد معدل مصاريف وتكاليف الاستثمار (بقسمة المصاريف العموميه بعد استبعاد الفوائد المدفوعه على اجمالى الايـــرادات) ويتم ضربها فى ايرادات رؤوس الاموال المنقوله غير المتصله بالمهنه .

وفيما يلى مثالا توضيحيا لذلك :-

أستخرجت البيانات التاليه من احد الشركات والمطلوب تحديد مصـــاريف وتكاليف الاستثمار .

- مصاريف عموميه ٢٥٠٠٠٠ ج
- ايرادات رؤوس أموال متنوعه غير متصله بالنشاط ٥٠٠٠٠ ج
- اجمالى ايرادات الشركه متضمنه ايرادات الاستثمار ١٠٠٠٠٠٠ ج

يتم تحديد مصاريف وتكاليف الاستثمار على النحو التالى :-

- معدل مصاريف وتكاليف الاستثمار $\frac{٢٥٠٠٠٠ \times ١٠٠}{١٠٠٠٠٠٠} = ٢٥٪$
- مصاريف وتكاليف الاستثمار ٥٠٠٠٠×٢٥٪ =١٢٥٠٠ج

ب- تكلفه تمويل رؤوس الاموال المنقوله من الغير :

وهناك حالتين هما :-

١-ان تكون تكلفه التمويل من الغير تكون مساويه للصفر ، وذلك فى المجالات التى تكون فيها قيمه الاستثمارات فى اذون الخزانه والسندات اقل من او مساويه لقيمه حقوق الملكيه (رأس المال والاحتياطيات والارباح المحتجزه ناقصا ايه خسائر) ٠

٢-فى الحالات التى تكون فيها قيمة الاستثمارات فى اذون الخزانه والسندات اكبر من حقوق الملكيه ، يتم احتساب تكلفه التمويل من الغير على النحو التالى :-

أ - تحديد قيمة رؤوس الاموال المنقوله غير المتصله بالمهنه المموله من الغير (بطرح حقوق الملكيه من اجمالى قيمه تلك الاموال) ٠

ب- تحديد معدل تكلفه التمويل من الغير (بقسمه العوائد والفوائد المدفوعه على التزامات الغير (الالتزامات المتداوله وطويله الاجل) .

جـ - ضرب رؤوس الاموال المنقوله المموله من الغير فى معدل تكلفه التمويل من الغير .

وفيما يلى مثالا عمليا لتوضيح ذلك :-

مثال :-

فيما يلى البيانات المستخرجه من احد الشركات ، والمطلوب تحديد تكلفه تمويل رؤوس الاموال المنقوله المموله من الغير ٠

- الفوائد المدفوعه (مستخرجه من قائمة الدخل) بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ ج ٠
- اجمالى الخصوم وحقوق الملكيه ٥٥٠٠٠٠٠ ج ٠
- اجمالى حقوق الملكيه ١٥٠٠٠٠٠ ج ٠
- الاستثمارات فى رؤوس الاموال المنقوله غير المتصله بالنشاط ٢٠٠٠٠٠٠ ج ٠

الحـــــــل :-

أ- قيمة رؤوس الاموال المنقوله غير المتصله بالنشاط المموله من الغير =

٢٠٠٠٠٠٠ج - ١٥٠٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠٠ ج .

ب- معدل تكلفه التمويل من الغير $\frac{٢٠٠٠٠٠}{٤٠٠٠٠٠٠} \times ١٠٠\% = ٥\%$

جـ- تكلفه تمويل رؤوس الاموال $٥٠٠٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠} = ٢٥٠٠٠$ ج

المنقوله المموله من الغير

تطبيق عملي :-

فيما يلى البيانات المستخرجه من القوائم الماليه لاحد الشركات المســـاهمه (القيمه بالاف الجنيهات) :-

مجموع الخصوم	٥٠٠٠٠	- صافى الارباح	١٥٠٠
مجموع حقوق الملكية	٥٠٠٠	- ايرادات امـــوال منقوله غيرمتصله بمباشرة النشاط	٦٠٠
استثمارات فى رؤوس اموال منقوله غير متصله بالنشاط	٦٠٠٠	- العوائد والفوائـــد المدفوعه	٣٥٠٠
		- المصروفـــــات الاخرى الاداريه	٥٠٠
		- الايـــــرادات الاجماليه	٦٠٠٠٠

المطلوب :-

اولا : - تحديد اجمالى ما يخصم من ايرادات رؤوس الاموال المنقوله .

ثانيا:- تحديد المبالغ التى يجوز خصمها من الوعاء الضريبى تلافيا للازدواج الضريبى تطبيقا لنص المادتين ١١٨،٢٩ من قانون الضرائب علـــى الدخـــل المعدل بالقانون ٥ لسنه ٩٨ .

١/٦ طبيعة الضريبة العامة على المبيعات واساليب فرضها :

تعتبر الضريبة العامة على المبيعات من الضرائب غير المباشرة التى تصيب الأموال أو الدخل عند استخدامه و ليس عند اكتسابه كما هو الحال فى الضرائب المباشرة ، فتلك الضريبة تفرض على رقم اعمال المنتج او مؤدى الخدمة التى ينقلها بدوره الى المستهلك التى يتحمل بعبئها فى النهاية ، فالمنتج او مؤدى الخدمة هو المكلف و المدين بالضريبة لانه يقوم بدفعها للخزانة ، الا ان المستهلك هو الممول الحقيقى لانه يتحمل فى النهاية بعبئها .

ولا تعتبر تلك الضريبة ضمن عناصر التكلفة فى السلعة او الخدمة ، عكس الضريبة الجمركية التى تعتبر مكون من مكونات تكلفة السلعة المستوردة .

و تتميز ضريبة المبيعات بانها ضريبة عينية وليست شخصية ، حيث تتناول المادة الخاضعة للضريبة سواء اكانت سلع او خدمات بغض النظر عن ظروف من يتحمل بها .

كما تتسم ضريبة المبيعات بأنها ضريبة أقيليمة حيث نفرض اساساً على السلع المنتجة محلياً والخدمات الخاضعة لها عند بيع السلعةأو اداء الخدمة داخل مصر ، كما تفرض على السلع المستوردة من الخارج عند اعادة بيعها داخل البلاد بغض النظر عن محل آقامة أو جنسية المنتج او مؤدى الخدمة أو المستورد .

وتستحق الضريبة عند بيع السلعة او اداء الخدمة ، حيث يتم أضافتها الى قيمة فاتورة البيع وتحصيلها من المشترى أو المنتفع بالخدمة وبشرط ان يكون البائع او مؤدى الخدمة مسجلاً لدى مصلحة الضرائب على المبيعات .

وتتميز الضريبة العامة على المبيعات بأن فرضها يتم بسعر يتخذ أما السعر القيمى الذى يتحدد بنسبة مئوية من ثمن السلعة أو مقابل الخدمة أو السعر النوعى (الذى يتحدد بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة كالطن أو الكيلو جرام أو المتر بغض النظر عن قيمتها) .

والضريبة العامة تتميز بأنها دوريه التحصيل ، حيث يقوم بتوريدها المكلف مرفقاً بها أقرار شهرى يقدم لمصلحة الضرائب فى المواعيد المقررة .

بوجه عام يتم تطبيق ضريبة المبيعات بعدة اساليب هى اسلوب المرحلة الواحدة أو الاسلوب ذات المراحل المتعددة **Multi - Stage Sales Tax** حيث يتم فرض الضريبة على مراحل متعددة من مرحل انتاج وتوزيع السلعة تبدأ من مرحلة انتاج المواد الخام وتمتد لتشمل كافة مراحل الانتاج والتوزيع.

بموجب هذا الاسلوب قد يكون وعاء الضريبة القيمة الكلية للمبيعات أو رقم الاعمال عند نهاية كل مرحلة و قد يكون وعاء الضريبة القيمة التى تم أضافتها على المنتج عند كل مرحلة وليس على رقم المبيعات ويسمى النوع الاول بالضريبة على رقم الاعمال أما النوع الثانى فيطلق عليه بالضريبة على القيمة المضافة **Value Added Tax (V.A.T)** حيث يتم فرض الضريبة عند مرحلة معينة من المراحل التي تمر بها السلعة من المنتج إلي المستهلك النهائي ، وبموجب تلك الطريقة يتم سريان الضريبة سواء عن مستوى المنتج أو المستورد أو مؤدى الخدمة أو عند مستوى تاجر الجملة او عند مستوى تاجر التجزئة ، ورغماً من تعدد تلك الصور فى التشريعات الضريبية المقارنة الا انها تدور حول طبيعة واحدة هى عملية بيع السلع أو تأدية الخدمات وفيما يلى مناقشة موجزة لاساليب فرض الضريبة :-

١/١/٦ ضريبة المبيعات عند مستوى الانتاج (المنتج أو المستورد) أو تأدية الخدمات Sale tax at the manufacturer or importer Level

يعتبر ذلك الشكل من أهم الاشكال التى شاع استخدامها فى العديد من الدول المتقدمة والنامية بصفة خاصة كندا والارجنتين وكولومبيا ، حيث يقتصر نطاق الضريبة على السلع والخدمات فى مرحلة الانتاج النهائية – وحيث يتم اعفاء المواد الخام والمنتجات الوسيطة من الضريبة ، فتلك الضريبة لا تصيب السلع أوالخدمات الا مرة واحده بعد اتمام صنعها ويلزم المنتجون بأداء الضريبة حيث يدمجونها فى ثمن بيع السلعة حتى تصل الى المستهلك الذى يتحمل بعبئها فى النهاية .

و قد شاع استخدام تلك الضريبة في العديد من الدول النامية مصر علي وجه الخصوص للأسباب التالية :

- البساطة والسهولة التى تتميز بها اجراءات ربط الضريبة وتحصيلها عند مستوى الانتاج مما يساعد على جبايتها وتقليل فرص التهرب .
- انخفاض عدد المنشآت الخاضعة للضريبة (المكلفين بها) فى مرحلة الانتاج مقارنة بالمنشآت فى مرحلة الجملة والتجزئة .
- كبر حجم نشاط تلك المنشآت المكلفة ودقة تخصصها .
- غالبية المنشآت فى قطاع الصناعة تكون مسجلة وقادرة على الاحتفاظ بسجلات ودفاترمحاسبية تساعد على ربط وتحصيل الضريبة بسهولة ويسر .

٢/١/٦ ضريبة المبيعات عند مستوى الجملة Sale Tax at the Whole Sale level

حيث تسرى الضريبة طبقاً لذلك الشكل فى مرحلة واحدة هى مرحلة البيع بالجملة ، حيث يقوم بتوريدها تاجر الجملة والذى ينقل عبئها الى تاجر

التجزئة الذى ينقلها بدورة الى المستهلك . بعباره اخرى فأن وعـــاء ضريبـــة المبيعات يشمل قيمة المبيعات التى تتم بين تجار الجملة وتجار التجزئة ويتميز ذلك النوع مقارنة بغيرة من الاشكال الاخرى وخاص بضريبة مبيعات التجزئة بالخصائص التاليه :-

ان ضريبة مبيعات الجملة والتى عرفت بأسم ضريبة المشتريات فى انجلترا اكثر اتصالاً بعملية الانتاج والتوزيع لارتباطها المباشر بنهاية النشـــاط الانتـــاجى وبداية النشاط التوزيعى ومن ثم يكون تأثيرها المزدوج علـــى جـانبى الانتـــاج والاستهلاك اكثر فاعليه .

ينجم عن ضريبة المبيعات انخفاض فى نسبة التهرب الضريبى مقارنـــة بتجارة التجزئة لقلة عدد الوحدات الخاضعة للضريبة وانخفـــاض الوحـــدات الوحدات غير المسجلة ، وبالتالى تكون ادارة تلك الضريبة اسهل نسبياً مـــن حيث اجراءات الربط والتحصيل والرقابة الا ان تطبيق ذلك الشـــكل يواجـــه عديد من الصعوبات أهمها ما يلى : -

صعوبة الاعتماد على هذا الشكل بصفة خاصة فى الدول الناميه ، حيث تتعدد وتنتشر الشركات الصغيرة غير المسجلة والتى تمارس نشـــاط الجملـــة ويبيعون انتاجهم الى صغار تجار التجزئة غير المسجلين والـــى المســـتهلكين مباشرة

صعوبة تحديد دين الضريبة فى حالة المنشآت المتكاملة التـــى تمـــارس نشاطها فى أكثر من مستوى انتاجى وتوزيعى ، حيث يمارس المنتـــج نشـــاط الجملة والتجزئة معاً وفى ظل تلك الظروف يصعب تحديـــد حجـــم مبيعـــات الجملة الخاضعة للضريبة .

٣/١/٦ ضريبة المبيعات عند مستوى التجزئة Sales tax at the retail level

وقد شاع استخدام ذلك النوع فى الدول المتقدمة وعلـــي ســـبيل المثـــال الولايات المتحدة الامريكية فى عام ٣٢ و كندا عام ٣٥ والسويد عام ١٩٦٠ ، وكذلك الدول النامية (روديسيا عام ٦٥ و هندراوس عام٦٤)، حيث طبقاًلذلك الاسلوب تخضع صفقات البيع للمشترى النهائى

ويتميز هذا النوع من الضريبة بعديد من الخصائص هى : -

يكون وعاء الضريبة فى ظل هذا الشكل كبير نسبياً مما يسمح بأمكانيـــة تطبيقها بأسعار منخفضة ، وكذلك أمكانية تطبيقها على جميع السلع والخدمات الاستهلاكية بأسعار تمييزيه .

لا تنشأ فى ظل ذلك الشكل مشكلة تحديد وعاء الضريبـــة ، لان الســـعر المستخدم هو سعر البيع النهائى .

ان الضريبة فى ظل تلك المرحلة تكون ظاهرة للشخص الذى يتحمل بها ، مما يؤدى لاشعاره بالمساهمة فى تدبير ايرادات الدولة وانماء الوعى القومي المرغوب فيه .

تكون ضريبة مبيعات التجزئة اكثر فاعلية فى التأثير المباشر نسبياً على حجم الاستهلاك والادخار لاتصالها المباشر بالمستهلكين

ورغماً عن ذلك هناك عديد من الصعوبات التى تواجه تطبيق ذلك النوع مـــن الضريبة هى : -

ان مجال التهرب من الضريبة فى تلك المرحلة يعتبر كبيراً ، ومن ثم فأنها تستلزم جهاز رقابة فعالة الامر الذى قد يرهق الادارة الضريبية كثيراً وذلك كثيره عدد المكلفين ، فضلاً عن ان أغلبهم لا يمسكون حسابات منتظمة .

ان نطاق الضريبة قد تقتصر على عدد محدود جداً من المنشـآت المسـجلة نظراً لوجود عدد كبير من منشآت التجزئة غير مسجلة يصعب الوصـول اليهـا ضريبياً ، وقد تلجأ العديد من المنشآت الكبيرة إلى تفتيت نشاطها التوزيعـي فـي حالة تقرير الاعفاء من الضريبة للمنشآت الصغيرة التى لا تزيد مبيعاتها من حجم معين ، مما يجعلها تتجنب الضريبة عن طريق الاستفادة من الاعفاء.

من الصعب على تاجر التجزئة الاحتفاظ بسجلات وحسابات دقيقة ومنتظمة توضح حجم مبيعاتها الفعلية والاسعار المرتبطة بها وخاصة ان مبيعات التجزئـة تكون غير متخصصة الامر الذى يجعل عملية ربط الضريبة معقـده ومضيعـة للوقت والجهد بدون مبرر .

٤/١/٦ الضريبة على رقم الاعمال Turnover Tax

حيث تفرض الضريبة على رقم الاعمال فى كل مرحلـة مـن مراحـل الانتاج والتوزيع ، مما يعنى ان نفس المنتج يخضع للضريبة فى أكـثر مـن مرحلة ، ولعل من الاثار الايجابية التى تتمتع بها تلك الضريبة هـى وفـره حصيلتها وسهولة تحديد الوعاء وصعوبه التهرب الضريبى ، الا انه من ناحية آخرى هناك عديد من الاثار السلبيه على النحو التالى : -

١- تحمل المنتجات المحلية البديلة للواردات عـبء ضريبـى اكـثر نسـبياً بالمقارنة بالمنتجات المستوردة ، لزيادة عـدد مراحـل انتـاج وتوزيـع المنتجات المحلية مما قد يقلل من قدرة المنتجات الوطنية علـى منافسـة الواردات فى الاسواق المحلية .

٢- ان الوحدات الانتاجية المتكاملة قد تنجح فى تدنية خطوط الانتاج او التوزيـع حتى لو بطريقة مصطنعة مما يتحمل معه بعبء ضريبى نسـبى اقـل ممـا يترتب على استخدام الضريبة التراكمية اختلالات فى هيكل انتاج وتوزيـع

السلع نتيجة للابتعادعن التخصص وتقسيم العمل مما يترتب عليه تدنيه الوفورات الاقتصادية .

٣- يصعب بل يستحيل تحقيق الإعفاء الكامل من الضريبة التراكمية لبعض المنتجات الوطنية التي ترغب الدولة في تشجيع إنتاجها و تصديرها ، لصعوبة فصل الضريبة عن السعر ، مما قد يترتب عليه كثير من الآثار السلبية علي قدرة الصادرات الوطنية علي المنافسة في الأسواق الخارجية.

٤- ان اتباع نظام التمييز فى معدلات الضريبة التراكمية فى ظل هيكل انتاجى وتوزيعى لا يتصنف وحداته بالتجانس يصعب استخدامه بفاعلية فى تحقيق اهداف المجتمع بصفة خاصة فى الدول الناميه لصعوبه ادارته بفاعلية ووجود تلك الاثار السلبية .

٥/١/٦ الضريبة على القيمة المضافة Value Added Tax (VAT)

حيث تفرض الضريبة على الزيادة التى يتم اكتسابها علـى السلع فـى مختلف مراحلها عند انتقالها من المنتج حتى تصل الى المستهلك الاخير ، فتلك الضريبة تسرى على الاضافات المتتالية لقيمة السلعة وليس على قيمتها الاجمالية والكلية فى مختلف مراحلها مثل الضريبة علـى رقم الاعمال ، وتستخدم طريقتين لتحديد وعاء الضريبة المضافة هما طريقة الجمع والخصم .

١- طريقة الجمع : -

بموجب هذه الطريقة يتم حساب وعاء الضريبة بتجميع كافة المبالغ التى يتم دفعها الى عناصر الانتاج المشتركة فى العملية الانتاجية من اجور وفوائد وارباح بأعتبارها تمثل وعاء الضريبة .

٢- طريقة الخصم المباشر : -

بموجب تلك الطريقة تحسب الضريبة على الفرق بين قيمة المبيعات فى نهاية فترة معينة وبين قيمة المشتريات فى بدايتها .

٣-طريقة الخصم غير المباشر (طريقة الائتمان الضريبى)

وبموجب تلك الطريقة يتم حساب الضريبة على أجمالى المبيعات فى نهايـــة فترة معينة ، ثم يستنزل منها الضريبة التى سددت فى المراحل السابقة.

وتتميز طريقة الائتمان الضريبى بأنها تساعد على تحقيق مقدار الضريبة بدقـــة فى كل مرحلة من مراحل انتاج وتوزيع السلع سواء كان يتم استهلاكها محلياً أو يتم تصديرها او استيرادها ، كما يمكن تحقيق نظام الضبط والمراجعةالمزدوجة التلقائية Double Check ، لان الضريبة المدفوعة من قبل منشأة معينة تكون بمثابة ائتمان ضريبى لمنشأة اخرى ، من ثم فإن تحقيق مصلحة اى منشأة يتطلب ضرورة تأكدها من قيام المنشأة الاخرى التى سبقتها بدفع ضريبة مبيعاتها حتى يمكن خصمها مـــن الضريبة المستحق عليها، ويمكن توضيح ذلك عن طريق المثال التالى : -

مثال : -

يقوم أحد المنتجين ببيع سلعة بمبلغ ٣٠٠جنيه الى تاجر جملة والذى يبيعهـــا بدوره الى تاجر تجزئة بمبلغ ٤٠٠ جنيه ، والذى يبيعها بدورة الى المستهلك بمبلغ ٥٠٠ جنيه - المطلوب حساب ضريبة القيمة المضافة فى كل مرحلة (بفرض ان سعر الضريبة ١٠٪).

الحل : يتم حساب الضريبة على القيمة المضافة فى كل مرحلة علـــى النحـــو التالى : -

المرحلة	ثمن السلعة	القيمة المضافة	الضريبة الواجب سدادها (١٠٪)	
			طريقة الخصم المباشر	طريقة الائتمان
المنتج	٣٠٠	٣٠٠	٣٠	٣٠ (٣٠ - صفر)
تاجر الجملة	٤٠٠	١٠٠	١٠	١٠ (٤٠ - ٣٠)
تاجر التجزئة	٥٠٠	١٠٠	١٠	١٠ (٥٠ - ٤٠)
المستهلك	٥٠٠	٥٠٠	٥٠	٥٠

ايا كانت الطريقة المستخدمة فى حساب القيمة المضافة فأن الضريبة تدفع مجزأة ، وتندمج معاً فى القيمة ليتحملها فى النهاية المستهلك النهائى ويترتب على اتباع تلك الطريقة العديد من الاثار الايجابية على هييكل الانتاج والتوزيع وكفاءة استخدام الموارد على النحو التالى : -

- توزيع عبء الضريبة على المراحل الاقتصادية المختلفة توزيعاً عادلاً يتمشى مع القيمة التى ثم أضافتها كل مرحلة . مما يمكن معه تجنب اى ازدواج ضريبى لعدم تكرار حسابها على المنتجات الوسيطة .
- تمكين مصلحة الضرائب من احكام الرقابة على التطبيق وتضبيق فرص التهرب ، حيث يمثل المكلف ذاته اداه الرقابة ، فمن مصلحة كل منهم التأكد من القيام الاخر باداء الضريبة حتى يستطيع خصمها من الضريبة المستحقه عليه عند بيع المنتج ، مما يمكن معه تحقيق الرقابة المزدوجة من قبل مصلحة الضرائب والممولين انفسهم .
- ان ضريبة القيمة المضافة لا تميز بين المنشآت المتكاملة وغير المتكاملة، ومن ثم يكون اثر الضريبة حيادياً على هيكل الانتاج والتوزيع بالمقارنة بضريبة رقم الاعمال .
- تساعد ضريبة القيمة المضافة فى ظل طريقة الائتمان الضريبى على التدعيم والمحافظة على المركز التنافسى الذى تتمتع به المنتجات الوطنيه

المصدرة فى الاسواق الخارجيه ، بالاضافة الى زيادة قدرة تلك المنتجات الوطنيه على منافسة المنتجات الاجنبية فى الاسواق المحلية .

- تمارس ضريبة القيمة المضافة دوراً توجيهياً هاماً داخل الاقتصاد القومى من خلال الاعتماد على المعدلات التمييزيه للضريبة بما يتمشى مع الاهداف التى ترغب الدولة فى تحقيقها ، ومن ثم يكون لذلك النوع تأثيراً مباشراً على قرار الادخار والاستهلاك والاستثمار .

مع ذلك فهناك عديد من الصعوبات التى تواجه تطبيق هذا النوع ، بصفة خاصة فى البلاد النامية يمكن ابرازهاعلى النحو التالى : -

- ان امتداد نطاق ضريبة القيمة المضافة الى مرحلة التجزئة سوف يثير نفس المشاكل والصعوبات التى تواجه تطبيق ضريبة مبيعات على مستوى التجزئة .
- يتطلب تطبيق ذلك النظام فى الدول النامية ضرورة توافر مقومات معينة حتى تكتسب الفاعلية ، وأهمها ضرورة أمساك حسابات وسجلات محاسبة منتظمة ، وجود ادارة ضريبة تتمتع بدرجة عالية من الكفاءه .

وقد أخذ المشرع المصرى فى القانون رقم (١١) لسنة ٩١ بشأن فرض الضريبة على المبيعات بنظام الضريبة على القيمة المضافة ، الا ان التطبيق الحالى ينصب فقط على المرحلة الاولى وذلك طبقاً لنص المادة الاولى والرابعة من القانون .

حيث تنص المادة الاولى على تطبيق الضريبة العامة على المبيعات على مراحل ثلاثة هى :-

المرحلة الاولي : -

يكلف فيها كل من المنتج الصناعى (كل شخص طبيعى أو اعتبارى يمارس بصورة أعتبارية أو عرضية أو بصفة رئيسية او تبعية ايه عملية تصنيع) أو مستورد (كل شخص طبيعىأو اعتباري يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار) أو مؤدي خدمة (كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة) بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب على المبيعات .

المرحلةالثانية : -

يكلف فيها علاوة علي ماسبق تاجر الجملة (اى شخص طبيعى أو اعتبارى يبيع سلعاً خاضعة للضريبة لاخرين يبيعون أو يصنعون ما اشتروه منه) بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة .

المرحلة الثالثة : -

يكلف فيها علاوة على ما سبق فى المرحلتين الاولى والثانيه تاجر التجزئة (كل شخص طبيعى أو اعتبارى يبيع ما سبق ان اشتراه من سلع خاضعة للضريبة بحالتها للمستهلك النهائى) بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة .

وتنص المادة الرابعة على سريان المرحلة الاولى من تاريخ العمل بالقانون ٣ مايو ١٩٩١ ، ويجوز بقرار رئيس الجمهورية الانتقال فى تحصيل الضريبة الى المرحلة الثانية أو الثالثة حسب الاحوال .

ومما سبق يتضح ما يلى : -

- ان الهدف من تطبيق الضريبة على ثلاثة مراحل هو مراعاة الظروف الاقتصادية و الاجتماعية بأعطاء فترة زمنيه بين كل مرحلة ، بالاضافة

الى تهيئة المجتمع الضريبى لكل مرحلـــة بتوفـــير المقومـــات المناســبة لتطبيقها، فضلاً عن السماح لتجار الجملة أو التجزئة بأعطائهم فترة مـــن الوقت لمواجهه متطلبات التطبيـــق مـــن امســاك الســجلات المنتظمــة ومستلزامات التسجيل للضريبة .

- ان الانتقال من مرحلة الى اخرى يقتصر على السلع وليس الخدمات ، وذلك يتفق مع معاملات وصفات تجار الجملة والتجزئة.
- ان تطبيق المراحل الثلاثة للضريبة على المبيعات سيترتب عليـــه حتمـــاً زيادة حصيلة الضرائب وزيادة اسعار السلع حتماً مما سيكون لـــه آثـــار اقتصاديه واجتماعية وسياسية يتعين دراستها جيداً قبل تنفيذ تلك المراحـــل الثلاثة .
- إن تطبيق المراحل الثلاثة للضريبة علي المبيعات يحقق التنفيذ الكامل لمتطلبات القيمة المضافة و التي تفرض علي الزيادة في قيمة السلعة التي تكتسبها فـــي مختلف مراحل تداولها.
- قد يترتب على تطبيق تلك المراحل الثلاثة تحديد حد للتسجيل لدى المصلحة من قبل التجار ، وقد يؤدى هذا الجدال إلى خروج كثير من التجـــار مـــن دائرة تطبيق المرحلة الثانية أو الثالثة ، ومن ثم تكون هناك عـــدم عدالـــة ومساواة من ناحية ومن ناحية اخرى يمكن للتجار تجنب ذلك بتوزيع دائرة توزيعه على عديد من الشركات .

عموما فان المؤلف يقترح عدم الانتقال الى المرحلة الثانيـــة إلا بعـــد القيـــام بأجراء ترتيبات معينة من شأنها تنظيم المجتمع الضريبى الـــذى يخضـــع لتلـــك الضريبة ، مع دراسة الاثار والابعاد السياسية والاجتماعية والاقتصاديـــة التـــى ستنجم عن هذا الانتقال ، ويفضل استغراق ذلك وقتاً غير قصير نسبياً حتى يتهيأ

المجتمع الضريبى والجهات الادارية لاستقبال هاتين المرحلتين على اساس سليم ، وهو أمر يتعذر حدوثه الا بعد وقت طويل نسبياً .

٢/٦ مشكلات المحاسبة عن السلع والخدمات الخاضعة للضريبة : –

تنص المادة الثانية من القانون على ما يلى : –

" تفرض الضريبة على السلع المصنعة المحلية والمستوردة ، الا ما استثنى بنص خاص ، وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢)، ويكون فرض الضريبة بسعر صفر على السلع والخدمات التى يتم تصديرها للخارج طبقاً للشروط والاوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون " .

ومن ذلك النص يتضح طبيعة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة ، وقد اثيرت عديد من المشكلات حول مدى سريان تلك الضريبة على بعض السلع أو الخدمات ، وهذا هو محل اهتمام ذلك الجزء .

١/٢/٦ مشكلات المحاسبة على السلع المستوردة : –

يعرف المستورد طبقاً للمادة الاولى من الاحكام التمهيديه للقانون بأنه كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم بأستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار ، أى انه لتطبيق الضريبة العامة على المبيعات على السلع المستوردة يتطلب الامر توافر شرطين : –

١–ان تكون السلع المستوردة صناعية ، فاذ ما تم استيراد منتجات زراعية أو تعدينية مستخرجة من باطن الارض أو كان الاستيراد يتعلق بحيوانات حيه أو سلع معفاة يكون الاستيراد قد خرج عن المفهوم المحدد طبقاً لاحكام القانون .

٢-ان يكون هذا الاستيراد بغرض الاتجار ، بحيث اذا ما تم استيراد اى سلع لاغراض الاستخدام الشخصى أو المهنى ففى تلك الحالة لا يخضع المستورد لاحكام القانون أى لن يتطلب منه التسجيل واستخراج شهادة بذلك ولا يكون مطالب أيضاً بتقديم أية أقرارات ضريبية ، حيث ان المطلوب منه فقط هو سداد الضريبة عند استيراد السلعة فقط .

وتستحق الضريبة على السلع المستوردة طبقاً لاحكام المادة السادسة عند واقعة الافراج عنها من الجمارك (تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية) حيث تحصل الضريبة وفقاً للاجراءات المقررة فى نشأتها ، وطبقاً لما جاء بصدد المادة السادسة تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة .

على هذا توجد واقعتين منشئتين للضريبة بالنسبة للسلع المستوردة بغرض الاتجار طبقاً للقانون هما (١) واقعة الافراج الجمركى عن تلك السلع بالجمارك ، (٢) واقعة بيع السلعة فى السوق المحلى ، وقد اكدت على ذلك المادة الرابعة من اللائحة التنفيذيه حيث نصت على : -

"تستحق الضريبة على مبيعات المكلفين بتحقق احدى الوقائع التاليه : -

- بيع السلعة المحلية الصنع بمعرفة المنتج الصناعى المكلف .
- بيع السلعة المستوردة بمعرفة المستورد لها فى السوق المحلى وذلك دون مساس بأستحقاق الضريبة عند الافراج الجمركى عن السلعة من الجمارك ".

ويتم تحديد وعاء الضريبة عند الاستيراد وعند البيع بالسوق المحلى على النحو التالى : -

أ- تحديد الوعاء الضريبي عند واقعة الاستيراد : -

تقدر القيمة المتخذه اساس لربط الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج فى مرحلة الافراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذه اساساً لتقدير

الضريبة الجمركية مضافاً اليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعه .

مثال : -

تبلغ القيمة المقدرة للسلعة عند تحديد الضريبة الجمركية ١٠٠٠٠٠ جنيه وقد حددت الضريبة الجمركية بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، مطلوب تحديد وعاء الضريبة على المبيعات فى مرحلة الافراج الجمركى ، وحساب الضريبة على المبيعات فى(بأفتراض ان المعدل ١٠٪)

الاجابة : -

تحسب الضريبة العامة على المبيعات فى مرحلة الافراج الجمركى على النحو التالى = قيمة السلعة + الضريبة الجمركية = ١٢٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠+ ٢٠٠٠٠

الضريبة على المبيعات المستحقة = ١٢٠٠٠٠ × ١٠٪ = ١٢٠٠٠ جنيه .

ب- تحديد الوعاء عند بيع السلعة المستوردة في السوق المحلي : -

طبقاً للمادة السادسة من القانون تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة بمعرفة المكلفين استناداً الى ما جاء بالمادة الاولى من الاحكام التمهيدية التى عرفت البيع بأنه عبارة عن انتقال ملكية السلعة من البائع ولو كان مستورد الى المشترى . وتتحدد قيمة البيع طبقاً للمادة (١١) من القانون حيث عرفت قيمة السلعة بأنها القيمة المدفوعة فعلاً فى الاحوال التى يكون فيها بيع السلعة من شخص مسجل الى شخص آخر مستقل عنه .

ويحق للمسجل - طبقاً لما ورد بنص المادة (٢٣) من القانون عند حساب الضريبة ان يخصم ما سبق تحميله من تلك الضريبة على مدخلاته وهذا ما تم التأكيد عليه فى المادة الرابعة من اللائحة التنفيذيه للقانون وكذلك المادة (١٨) من اللائحة فى البند ثانياً ، والتى اشارت الى قواعد حساب الضريبة علىالمدخلات

القابلة للخصم التى يمكن للمسجل خصمها من اجمالى الضريبة المستحقة على مبيعاته خلال الفترة الضريبية وهى :

- ما سبق سدادة من ضريبة السلع المستوردة خلال الفترة وفقاً لبيانات شهادة الاجراءات الجمركية .
- واذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة يتم خصم الضريبة المستحقة على المبيعات من الضريبة السابق سدادها على المدخلات شهرياً حتى يتم استنفاذها ،وعلى ذلك فانه يحق للمستورد ان يخصم كل ما قام بسداده من ضريبة عند الاستيراد والتى سددت لمصلحة الجمارك عند محاسبته على قيمة الضريبة التى قام بتحصيلها عند البيع المحلى .

مثال : -

يفترض فى المثال السابق ان المستورد قد قام ببيع السلعة التى قام بأستيرادها فى السوق المحلى بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه . المطلوب تحديد قيمة ضريبة المبيعات التى يتعين سدادها الى مصلحة الضرائب على الميعات .

الحل : -

يتم حساب الضريبة فى الاقرار الذى يقدمه المكلف لمصلحة الضرائب على المبيعات على سداد فرق الضريبة بين ما تم تحصيله من المشترى (١٦٠٠٠٠× ١٠٪ = ١٦٠٠٠ جنيه) وما سبق سداده بالجمارك (١٢٠٠٠ جنيه) .

ومن تم يكون الفرق المطلوب سداده = الضريبة المحصلة عند البيع - الضريبة السابق سدادها بالجمارك

٤٠٠٠ جنيه= ١٦٠٠٠جنيه - ١٢٠٠٠ جنيه

مما سبق يتضح ان هناك واقعتين منشئتين للضريبة الاولى عند الاستيراد والثانية عند البيع الاول ، على الرغم من ان الضريبة ليس لها سوى واقعة واحدة منشئة لها ، وفى حالة الضريبة على المبيعات تكون الواقعه المنشئة هى واقعة البيع ، اما المبالغ التى تحصل عند الاستيراد فأنها تمثل للمستورد مبالغ مدفوعة مقدماً تحت حساب الضريبة ويؤيد ذلك ما ذهبت اليه الفقرة الاولى من المادة السادسة من القانون " تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة او اداء الخدمة بمعرفة المكلفين ، " الا ان الفقرة الثالثة من ذات المادة قد نصت على استحقاق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة فى مرحلة الافراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وتحصل وفقاً للاجراءات المقررة بشأنها .

من هنا وطبقاً للقانون تحدد الواقعة المنشئة للضريبة فى البيع أما تحصيل الضريبة علىالسلع المستوردة فى مرحلة الافراج الجمركى فانه يعد بمثابة تحصيل مؤقت ، وبالتالى يحق للمستورد ان يخصم من الضريبة التى يقوم بتحصيلها عند البيع الاول ماسبق ان سدده من ضريبة عند الافراج الجمركى ، ويكون ملتزماً امام المصلحة بسداد الفرق بين الضريبة التى يحصلها من المشترى والضريبة السابق سدادها عند الاستيراد .

وقد اصدرت مصلحة الضرائب المنشور رقم ١٠ لسنة ٩٢ بتاريخ ٩٢/٢/١٨ لتأكيد المعاملة الضريبة للسلع المستوردة حسب ما تقدم ، حيث جاء به ان القيمة المتخذه اساساً لاحتساب الضريبة على المبيعات بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج هى القيمة المتخذه اساساً لتحديد الضريبة الجمركية (سيف) مضافا اليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعه ، وبالتالى تكون الضريبة المسددةعند الافراج

هى الحد الادنى الضريبة المبيعات مالم يكن قد تم البيع الاول بقيمة اعلى من وعاء الضريبة عند الافراج الجمركى .

وتقر المصلحة طبقاً لذلك المنشور بأنه اذا لم يتم البيع بالسوق المحلى بقيمة اعلى من الضريبة المحددة على السلع المستوردة من الافراج الجمركى فلا ضريبة مره اخرى ، الا اذا زاد سعر البيع والضريبة المستحقة عنه عما سبق سداده الا انه بعد اكثر من عام علي صدور ذلك المنشور تراجعت المصلحة و أصدرت تعليمات أخرى بخصوص تطبيق ذلك المنشور بتاريخ ٩٣/٣/١ ، حيث اشارت التعليمات التنفيذيه الى وجود واقعتين منشئتين للضريبة بالنسبة للسلع المستوردة هى:-

١- الواقعة الاولي :-

عند الافراج الجمركى (واقعة نهائية) يتم تحصيل ضريبة المبيعات عند سداد الضريبة الجمركية وبصفة قطعية ولايجوز الطعن بشانها امام المصلحة ولكن يرجع فى اى امر من أمورها لمصلحة الجمارك للاختصاص .

٢- الواقعة الثانية : -

عند البيع الاول للسلع المستوردة فى السوق المحلى .ويكون وعاء الضريبة فى تلك الحالة كافة المصاريف التى تصرف داخل الدائرة الجمركية ولم تدخل ضمن القيمة للاغراض الجمركية بالاضافة الى كافة المصاريف التى تصرف على السلعة حتى بيعها (مثل مصاريف النقل والتخزين والتحميل والاعلان .....الخ) مضافاً اليها هامش الربح ، وتحصل عليها الضريبة بأعتبار ان تلك القيمة هى القيمة المضافة التى تستحق عليها الضريبة عند البيع الاول وهذه الضريبة لا يسرى بشأنها اى خصم بأعتبارها واقعة منفصلة عن واقعة الافراج الجمركى ولا شك ان تلك التعليمات تخالف قانون(المادة ٢٣) ولائحته التنفيذية

(المادة ١٨) حيث نصت على عدم جواز خصم الضريبة المسدده بالجمارك عند استيراد تلك السلع ، اى ان التعليمات قد اهدرت بوضوح مبدأ خصم ضريبة المدخلات كما ان تلك التعليمات قد ادت الى آثار قانونية تؤدى الى نتائج مختلفة ، حيث قبل صدور تلك التعليمات كان المستورد يعتبر نفسة دائناً للمصلحة بقيمة ما سدده من ضريبة المبيعات عند الافراج الجمركى ، ويقوم بتخفيض تلك الدائنيه بما يقوم بتحصيله من الضريبة عند البيع الاول فى السوق المحلى ، اما فى ظل التعلميات الجديده فلا يوجد رصيد دائن للمستورد لدى المصلحة لان واقعة الافراج الجمركى تعتبر واقعة نهائية لعلاقة لها بما تم من تصرفات بعد ذلك ، وبالتالى يكون على المستورد ان يسدد الى المصلحة اولا بأول الضريبة التى تستحق على ما أطلق عليه تعبير القيمة المضافة ، ولا شك ان تلك التعليمات تتجاهل ما ذكرته التعليمات السابقة فى المنشور ١٠ لسنة ٩٢ من ان الضريبة المسدده عند الافراج الجمركى هى الحد الادنى لضريبة المبيعات فكيف يمكن اعتبارها فى ذات الوقت ضريبة نهائية .

وقد تم تطبيق تلك التعليمات فى مارس ٩٥ ، وقد واجهه المستوردين المكلفون صعوبات بالغة فى تطبيق هذا المنشور للاسباب التالية : -

صعوبة تحديد القيمة المضافة للسلعة بأختلاف الرسالة الواردة بها حتى فى ظل ثبات صنف السلعة لاختلاف تكلفة كل رسالة عن الأخرى (بصفة خاصة قطع الغيار والتى تتميز بكثرة عددها وانواعها) ، وبالتالى صعوبة تحديد معدل تحميل التكاليف الكلية على كل صنف لامكان تحديد مقدار القيمة المضافة التى تستحق عنها الضريبة فى الواقعة الثانية للاستحقاق .

صعوبه اعداد اقرار الضريبة العامة على المبيعات بدقة لعدة اسباب اهمها: -

- تعدد واختلاف نسب هامش الربح من سلعة الى آخرى في ذات الرسالة الواحدة . بل ايضاً اختلاف سعر البيع لنفس السلعة لذات المستورد حسب السوق والمنافسة والزمن وتغير انماط المستهلك .
- ان خانة الاقرار الضريبى (النموذج ١٠) معد اصلاً في اللائحة التنفيذيه على اساس اثبات قيمة المبيعات وليس القيمة المضافة .

يتطلب تطبيق التعليمات جهد ووقت كثير وتكلفة مرتفعة وعدد كبير من المحاسبين لامساك كروت صنف وضرورة متابعة كل فاتورة بيع .

صعوبة تتبع الفاحص لكل صنف لاغراض توصله الى مقدار القيمة المضافة التى على اساسها يتم سداد الضريبة تطبيقاً لتلك التعليمات .

ان المنشور ذاته لم يتضمن توضيح اسلوب المحاسبة وكيفية تطبيقه وطريقة تقديم الاقرارات وكيفية تحديد قيمة المخزون السلعى للمستورد يتم اهدار أرصدة الدائنين عنها .

نتيجة لذلك تعرض المجتمع الضريبى(المستوردين والمصلحة) لعديد من المشاكل العملية التطبيقية ، ونتيجة لذلك أصدرت المصلحة تعليمات بتاريخ ٩٥/٦/١ إلا إنها أصرت علي تطبيق المنشور (١٠) دون تغيير في أسلوب محاسبة المستوردين رغم مخالفته لأحكام القانون أواللائحة التنفيذيه .

ونتيجة لاستمرار نفس المشاكل العملية فقد اضطرت المصلحة لاصدار تعليمات بتاريخ ٩٥/٨/٢٩ ، حيث اقرت المعاملة الضريبية للمستوردين باقرار مبدأ الخصم للضريبة المسدده للجمارك الا انها سمحت بخصم الضريبة المسدده بالجمارك على الجزء المباع فقط من الرسالة المستوردة وليس كامل الضريبة المسددة على الرسالة بالكامل لحين استنفاذها طبقاً لما جاء بالقانون ولائحته ، وفيما يلى مثال يوضح ذلك

مثال : -

قامت احدى الشركات بأستيراد رسالة وتم الافراج عنها في الجمارك بتاريخ فبراير ٩٥ ،وقد بلغت القيمة المحسوبه ١٠٠٠٠٠ جنيه وبلغ رسم الوارد ٢٠٠٠٠جنيه ، وتم سداد ضريبة مبيعات بالجمارك ١٢٠٠٠جنيه ، وتم بيع ما يعادل ٣٠٪ من حجم تلك الرسالة فى نفس شهر الاستيراد بقيمة مبيعات قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه وقامت بتحصيل ١٠٪ من تلك القيمة كضريبة مبيعات مقدارها ٥٠٠٠ جنيه

المطلوب : تحديد قيمة المبيعات المطلوب سدادها طبقاً للقانون ولائحته ، وطبقاً لتعليمات مصلحة الضرائب الصادرة فى المعاملة الضريبية للمستوردين مع التعليق

أ- طبقاً لاحكام القانون ولائحتة

أن الشركة غير مطالبة بسداد اى ضريبة عن شهر فبراير لان للشركة رصيد دائن يتمثل فى الفرق بين ما تم سداده بالجمارك وما تم تحصيله وهو على النحو التالي : -

ما تم سداده بالجمارك	١٢٠٠٠ جنيه
يخصم	
ضريبة مبيعات محصلة	٥٠٠٠ جنيه
رصيد دائن للشركة	٧٠٠٠ جنيه

ولا يتم سداد أية ضريبة من الشركة الا بعد ان تقوم ببيع باقى الرسالة فى الفترات الضريبية التالية .

ب- طبقاً لما جاء بتعليمات مصلحة الضرائب الصادرة بتاريخ ٩٥/٨/٢٩

تكون الشركة مطالبة بسداد المبالغ التالية : -

ضريبة مبيعات محصلة عند البيع	٥٠٠٠ جنيه
يخصم ٣٠ ٪ من الضريبة	٣٦٠٠ جنيه
المطلوب سداده	١٤٠٠ جنيه

وعلى ذلك تكون الشركة ملزمه بالسداد رغم انها لم تستنفذ كامل الضريبة التى سددتها بالجمارك

ج- تعليق

يتضح مدى مخالفة تعليمات مصلحة الضرائب على المبيعات لقانون الضريبة رقم ١١ لسنه ٩١ ولائحتة التنفيذيه ، ولعل اوضح دليل على ذلك مدى مخالفة المادة (١٨) من اللائحة التى تشير الى أحقية الشركة فى خصم الضريبة المسددة بالجمارك عند الاستيراد بالكامل من الضريبة المحصلة على المبيعات شهرياً لحين استنفاذها بالكامل .

وفى الحياة العملية ترتب على تطبيق ذلك المنشور عديد من الصعوبات فى ملء بيانات اقرار الضريبة العامة على المبيعات كذلك فى صعوبه مهمة مأمورية الضرائب وفقا لطريقة محاسبة المستوردين وفقاً لما جاء بذلك النموذج (رقم ١٠ ضريبة عامة على المبيعات) ، ولذلك فقد اصدرت المصلحة تعليمات آخرى بتاريخ ٩٥/١٠/١٠ يهدف الى حل مشاكل التطبيق فى ضوء صياغة محاسبية وليست بطريقة قانونية جامدة ، حيث اشارت التعليمات الاخيرة الى ارشادات ملء الاقرار الضريبى المقدم عن السلع المستوردة عند بيعها بالسوق المحلى على النحو التالى : -

١- المبيعات قبل اضافة الضريبة : -

يتم اثبات كافة المبيعات الفعلية خلال فترة الاقراروكذلك الضريبة المستحقة عليها امام فئة الضريبة الخاصة بها .

٢- المشتريات قبل اضافة ضريبة المبيعات : -

أ- يتم أثبات قيمة المخزون من السلع المستوردة فى نهاية فترة الاقرار الضريبى (القيمة المتخذة اساساً لاحتساب الضريبة عند الافراج الجمركى) في خانة غير قابل للخصم الضريبي .

ب- يتم اثبات نصيب السلع المباعة من الضريبة عند الافراج الجمركى من الرسائل الواردة بعد ٩٥/٦/١ في خانة قابل للخصم الضريبي .

ج- يتم اثبات نصيب السلع المباعة من الضريبة عند الافراج الجمركى من الرسائل الواردة قبل ٩٥/٦/١ في خانة التسويات .

٣- بيان الضريبة

أ-نقل ضريبة المبيعات الواردة بالفقرة (١)

ب-نقل مجموع الضرائب المخصومة من نصيب السلع المباعة من الضريبة عند الافراج الجمركى من الرسائل الواردة سواء بعد ٩٥/٦/١ أو قبلها [(بند ٢، ٣ الفقرة (٢)]

ج-طرح البند (ب) من البند (أ) ليصبح الناتج هو الضريبة المستحقة الواجب سدادها للمصلحة .

ويتم استيفاء باقى بيانات الاقرار كما هو متبع من قبل .

مما تقدم يتضح انه كان الاحرى على المشرع ان يجعل الواقعة المنشئة للسلع المستوردة هى واقع البيع هذا من جهه ، ومن جهه آخرى فلو تم مسايرة المشرع فى ايجاد واقعتين منشئتين للضريبةعند الاستيراد وعند البيع الاول ، فالاحرى

على مصلحة الضرائب على المبيعات فى كافة ممارساتها ان تجعل الواقعة المنشئة للضريبة هى واقعة البيع اما واقعة تحصيل الضريبة عند الافراج الجمركى فأنها يجب ان تعتبر انها تتم لاغراض تعجيل وتحصيل الجزء الاكثرمن تلك الضريبة مقدماً لاعتبارات الخزانه العامة الى ان يتم بيع السلع بالكامل فى السوق المحلى ، ومن ثم فلا يجب ان يتم اعتبار ما سددة المستورد عند الافراج الجمركى عبئاً نهائياً ، وانما هو تحصيل مقدم تحت حساب الضريبة التى تستحق اصلاً عند البيع .

٢/٢/٦ مشكلات محاسبة السلع الرأسماليه : -

تعرف السلع الرأسمالية بوجه عام بأنها الاصول التى تستخدمها الشركات ومنشآت الاعمال فى عملياتها الانتاجيه ، وتختلف المعاملة لتلك السلع فيما بين السلع المستخدمة داخل المناطق الحرة أو تلك المستخدمه داخل البلاد على النحو التالى : -

١- السلع الرأسماليه داخل المناطق الحرة :

تختلف المعالجة فيما اذا كانت تلك السلع مستوردة او مصنعه داخل البلاد، حيث فى الحالة الاولى (اذا كانت مستوردة) لا يستحق عنها اى ضرائب مبيعات -فيما عدا سيارات الركوب وذلك تطبيقاً للفقرة الثانية من المادة السابعة من القانون ، اما فى الحالة الثانيه (اذا كانت مصنعة محلياً) فأنها تعامل معاملة السلع المصدرة للخارج ، حيث تخضع للضريبة بسعر صفر ، ومن ثم يحق للبائع استرداد الضريبة السابق سدادها على مدخلاتها تطبيقاً لنص المادة الخامسة من اللائحة التنفيذيه للقانون .

٢- السلع الرأسمالية داخل البلاد :

ثار جدل حول خضوع تلك السلع للضريبة العامة على المبيعات حيث اتجهت بعض الاراء الى عدم خضوعها للضريبة حيث ان استيرادها يتم للاستخدام فى الانتاج وليس للاتجار ، ويرتكز ذلك الاتجاه على تعريف المستورد الوارد فى المادة الاولى (كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم باستيراد سلع صناعية او خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار).

فيما ذهبت بعض الاراء الاخرى الى اخضاع تلك السلع الرأسماليه للضريبة ، ويرتكز ذلك الرأى على ما جاء بنص المادة الثانيه من القانون والتى نصت على فرض الضريبة على السلع المصنعة المحلية والمستورده دون تخصيص ، وهو ما يفيد خضوع كافة السلع المصنعة سواء اكانت استهلاكيه أو رأسمالية الا ما استثنى بنص خاص ، وكذلك ينصرف نص المادة الاولى الى تعريف المستورد وليس الى تحديد ما يخضع لتلك الضريبة ، تأسيساً على ذلك تخضع تلك السلع الرأسمالية التى تستخدمها داخل البلاد فى العملية الانتاجية الضريبة لمبيعات سواء اكانت محليه الصنع او مستورده من الخارج .

وقد تم التخفيف من الضريبة المدفوعة على السلع الرأسمالية المستوردة عن طريق السماح بتقسيط الضريبة على المستورد من تلك السلع ، وبموجب ذلك يتم السماح بالتقسيط على اساس دفع نصف فى المائة من القيمة المتخذه اساساً لحساب الضريبة تدفع عند الافراج الجمركى المؤقت بالمنفذ الجمركى ، وتأجيل سداد الضريبة لمدة لا تتجاوز ثلا ثة سنوات من تاريخ الافراج المؤقت ، حيث يتم سداد الباقى على سبعة اقساط سنوية متساويه القيمة تبدأ من تاريخ انتهاء فترة التأجيل المذكورة وذلك كله طبقاً لشروط معينة .

ولاشك ان معاملة السلع الرأسمالية المستورده عن طريق تقسيط الضريبة المستحقة عليها يجعلها فى وضع أفضل من تلك السلع الرأسمالية التى يتم تصنيعها بالداخل و التي يتم تحمل ضريبتها بالكامل عند شرائها محلياً وهو ما يتنافى مع اعتبارات العدالة من ناحيه ، وما تنادى به الدولة من اهميه تطوير وتحديث الصناعات المحلية تنفيذاً لسياسة الاصلاح الاقتصادى .

(١) فتطبيقاً للقرار الادارى رقم ٦٧ لسنة ٩١ الصادر من رئيس مصلحة الضرائب يجوز الافراج مؤقتاً عن الالات والمعدات الانتاجية الواردة للمصانع واللازمة لعملياتها الانتاجية بناء على طلب صاحب الشأن لمصلحة الجمارك بعد تقديم خطاب ضمان مصرفي او وثيقه تأمين صادرة لصالح المصلحة بمجرد طلبها بقيمة ضريبة المبيعات المستحقة ، وتتولى الجمارك اتخاذ اجراءات الافراج المؤقت وتحصل ضريبة المبيعات المستحقة على اساس (أ) سداد ١٠٪ من قيمة الضريبة المستحقة تدفع عند الافراج المؤقت عن الرسالة بالجمرك المختص (ب) سداد ١٠٪ من قيمة الضريبة المستحقة تدفع سنوياً ولمده ثلاثه سنوات تبدأ من سنه الافراج (ج) سداد ١٥٪ من قيمة الضريبة المستحقة تدفع سنوياً ولمدة اربعة سنوات تاليه للفترة المشار اليها فى الفقرة (ب) .

ويرى المؤلف انه من الافضل اعفاء السلع الرأسمالية سواء المنتجة محلياً او المستوردة من الضريبة وتعديل التشريع تبعاً لذلك وذلك لعديد من الاسباب هى : —

١–ان فرض الضريبة على السلع الرأسمالية سواء المحلية أو المستوردة يشير الى وجود تكرار فى استحقاق تلك الضريبة على هذه السلع مرتين ، مرة بعد اتمام صنعها وبيعها ، ومرة أخرى عندما تباع المنتجات التى استخدمت فى انتاجها ، حيث ان سعر بيعها يغطى حتما جزء من تكلفتها عن طريق خصم اهلاك الالات والمعدات الرأسمالية .

٢-ان احتساب الضريبة على السلع الرأسمالية يترتب عليه زيادة تكلفة تلك السلع بقيمة الضريبة المسددة عنها ،ومن ثم زيادة اقساط الاهلاك المحتسب على تلك الاصول الرأسمالية ، ومن ثم يتم تخفيض صافى ارباح المشترين لتلك السلع والتى تخضع للضريبة على الدخل ، ومن ثم فان ذلك لن يكون فى صالح الاقتصاد عموماً حيث من ناحية سوف يسترد المشترى قيمةالضريبة المسددة على تلك السلع من خلال زيادة قسط اهلاكها ، ومن ناحية اخرى سيترتب على ذلك انخفاض قيمة ضريبة الدخل المستحقه على ارباح المشترين .

وحاليا تفكر الدولة بجديه فى اعادة النظر فى معاملة السلع الرأسمالية سواء المنتجة محلياً أو المستورده سواء بعدم اخضاعها اساساً لضريبة المبيعات اذا كانت مستوردة ، او اخضاعها للضريبة بسعر صفر اذا كانت مصنعة محلياً حتى يمكن خصم ما تم سداده كضرائب مبيعات على مدخلاتها ، وهناك أتجاه آخر من الدول بتخفيض قيمة الضريبة على تلك السلع الرأسماليه وهو الامر الذى لا يجدة المؤلف لان الامر لا يتعلق بتحديد قيمة الضريبة فى حد ذاتها وانما تكون الاهمية للاسباب والحجج السابق ذكرها .

٣/٢/٦ مشكلات المحاسبة عن الصادرات

تطبيقاً لاحكام القانون فى المادة الثانية يتم فرض ضريبة مبيعات بسعر صفر علىالسلع التى يتم تصديرها للخارج وفقاً للشروط والاوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية ، وتستند الفلسفة وراء ذلك النص فى تمكين المصدرين من استرداد الضريبة التى سبق تحصيلها على تلك السلع اذا تم تصديرها بحالتها أو استرداد الضريبة المدفوعة عن المدخلات التى استخدمت فى تصنيعها وذلك بغرض تشجيع التصدير .

وطبقاً للمادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية للقانون هناك عدة شروط لامكان استرداد دلك المبلغ:

١-ان تكون السلعة مشتراه من مسجل ، وان يكون لدى المشترى فاتورة ضريبية .

٢-الاتكون السلع المصدرة مستعملة .

٣-ان تكون السلعة قد صدرت بمعرفة مصلحة الجمارك .

٤-ان يرفق المصدر بطلب الرد المستندات الدالة على التصدير والفاتورة الضريبية ، كما يجب ان يحتفظ المصدر بسجل يقيد فيه بيانات السلع المصدرة و رقم شهادة التصدير و تاريخ التصدير .

و قد ثارت عدة مشكلات تطبيقية في المعاملة الضريبية للسلع التصديرية هي:

كيفية استرداد الضريبة على المدخلات فى حالة استخدام تلك المدخلات فى صناعة مخرجات ومنتجات تم تصدير بعضها كما تم بيع بعضها الاخر فى السوق المحلى .

وفى الواقع العملى يتعين السماح للمسجل باسترداد الضريبة على المدخلات التى استخدمت فى صناعة المخرجات المصدرة ، وخصم الضريبة على المدخلات التى استخدمت فى صناعة المخرجات التى تم بيعها فى السوق المحلى وذلك من قيمة الضريبة المحصلة على تلك المخرجات ، الا ان هناك صعوبه فى الفصل بين النوعين المذكورين من المدخلات فى احوال كثيرة.

وفى تلك الاحوال يتم حساب الضريبة على المدخلات الواجب استردادها بنسبة المخرجات المصدرة الى اجمالى المخرجات ، اما الجزء المتبقى من الضريبة على المدخلات فيتم خصمه من الضريبة المستحقة على قيمة

المبيعات المسجل فى السوق المحلى خلال الفترة الضريبية المقدم عنها اقراره الشهرى .

٢-مدى السماح للمنتج الصناعى المسجل الذى يقتصر نشاطه على التصدير فقط – باسترداد الضريبة على مدخلاته الواردة بأقراره بالكامل ام استرداد نصيب الجزء المستخدم فقط من تلك المدخلات بالفعل فى التصدير من تلك الضريبة .

وقد أقرت مصلحة الضرائب على المبيعات فى منشورها رقم ٤٧ لسنه ٩١ (الصادر بتاريخ ٩١/٧/٢٢) بانه يتم رد الضريبة على المدخلات الشهرية الواردة بأقرار المصدر بالكامل مع خضوع تلك المدخلات لرقابة ومتابعة المنطقة التابع لها المصدر .

وغنىٌ عن القول فان استرداد المصدر فى جميع الحالات لما سبق ان دفع من ضريبة على مدخلاته لا يتم فور أتمام عملية التصدير ، وانما بشترط أيضاً تقديم اقراره الشهرى بحيث يكون ذلك الاسترداد فى حدود ما يعكسه الاقرار وذلك طبقاً لقرار وزير الماليه رقم ٢٦٧ لسنة ٩١(الصادر بتاريخ ٩١/٨/١٤) .

وبموجب منشور مصلحة الضرائب علىالمبيعات رقم ٥٥ لسنة ٩١ (الصادر فى ٩١/٨/١٤) لا يجوز استرداد تلك الضريبة رغماًعن امكانيه رد الضريبة الجمركية عليها وفقاً لقانون الجمارك ، حيث يمكن للمنتج ان يقوم بخصم تلك الضريبة من الضريبة المستحقة على مبيعاته وفقاً لاقراره الشهرى ومن ثم لا يتم السماح له باسترداد تلك الضريبة منعاً لازدواج رد الضريبة .

٤-مدى أحقية المنتج او المصدر فى استمرار الضريبة على مدخلاته اذا كان الامر يتعلق بتصدير سلعة عن طريق طرف اخر غير المنتج .

وفى ظل تلك الحالة يتم التفرقة بين طرفين الاول اذا ما قام المنتج ببيع السلعة محملة بالضريبة للطرف الاخر ، وفى تلك الحالة يكون لهذا الطرف وحده حق استرداد تلك الضريبة كما يكون للمنتج خصم الضريبة على مدخلاتها من الضريبة المستحقة على المبيعات ، اما الطرف الثانى فهو يتمثل فى اذا ما تم الطرف الاخر بتصدير تلك السلعة نيابه عن المنتج مقابل اجر او عمولة وهنا يكون للمنتج حق استرداد الضريبة على المدخلات .

٥- مدى امكانيه استرداد الضريبة فى الحالات التى يتم فبها تحديد الضريبة بطريقة حكمية .

يمكن القول بأنه طالما اعتبرت المصلحة الضريبة على المدخلات قد تم سدادها خلال مراحل التشغيل حكمياً فأنه يحق للمصدر استرداد تلك الضريبة عند تصدير ذلك المنتج .

مثال

تبلغ القيمة البيعة لمنتج معين من الاثاث الخشبى ٢٠٠٠٠ جنيه وقد قام صاحب المصنع بتصدير المنتج مباشره الى الخارج .

المطلوب تحديد ما اذا كان من حق صاحب المصنع استرداد الضريبة على المدخلات ام لا .

الحل

طبقاً للمنشور (٥١) لسنة ٩١ الصادر بتاريخ ٩١/٨/٢ حددت المصلحة مدخلات الاثاث الخشبى على اساس ٧٠٪ من قيمة المنتج المباع يتعين استبعادها عند تحديد وعاء الضريبة ، على اعتبار انه تم سداد الضريبة عليها خلال مراحل التداول حكمياً ، وتحمل الضريبة بنسبة ١٠٪ على القيمة المتبقية من ثمن بيع المنتج (وهو يعادل ٣٠٪ من اجمالى قيمة البيع) .

تأسيساً على ذلك يمكن للمصدر استرداد الضريبة على المتحصلات على النحو التالى : -

= ٢٠٠٠٠جنيه × ٧٠٪ × ١٠٪

= ١٤٠٠ جنيه

٤/٢/٦ مشكلات المحاسبة عن خدمات التشغيل للغير وخدمات المقاولات للضريبة :

بموجب المادة الثانية من القانون تفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون ، وتستحق الضريبة اساساً بتحقق واقعة اداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقاً لنص المادة (٦) من القانون وطبقاً للمادة (٣)عن القانون ويجوز لرئيس الجمهورية تعديل الجدولين (١) ، (٢) المرافقين للقانون وبمقتضى ذلك تم اضافة مجموعة آخرى من الخدمات الى الجدول المرافق على النحو التالى : -

أ- يتضمن الجدول (٢) المرافق لقانون الخدمات الخاضعة لضريبة المبيعات على النحو التالى : -

١- خدمات الفنادق والمطاعم السياحية .

٢- خدمات شركات النقل السياحى .

٣- خدمات التلكس والفاكس .

٤- خدمات النقل المكيف بين المحافظات (اتوبيس - سكك حديديه) .

٥- خدمات أقامة العروض الخاصة للصوت والضوء .

٦- خدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء .

٧- خدمات الوسطاء الفنيين لاقامة الحفلات العامة أو الخاصة .

ب- وقد اضيفت الى الخدمات السابقة بموجب قرار رئيس الجمهورية عديد من الخدمات الاخرى الخاضعة على النحو التالى : -

- بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم ٧٧ لسنة ٩٢ (اعتباراً من٩٢/٣/٥):
تم اضافة الخدمات التاليه : -
٨- خدمات التليفون والتلغراف المحلى .
٩- خدمات الاتصالات الدولية .
١٠-خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونيه .
١١- خدمات التشغيل للغير .
- بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٩٥ لسنة ٩٣ (بتاريخ ٩٣/٧/٢٩) تم أضافة الخدمات التالية : -
١٢- خدمات تأجير السيارات الملاكى .
١٣- خدمات البريد السريع .
١٤- خدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة .
١٥- خدمات استخدام الطرق .
- وبموجب قرار رئيس الجمهوريه رقم ٣٩ لسنة ٩٤ (بتاريخ ٩٤/٢/١٤) تم اضافة الخدمات التالية : -
١٦- خدمات الوساطة لبيع العقارات .
١٧- خدمات الوساطة وبيع السيارات .

اى ان خدمات التشغيل للغير قد اخضعت للضريبة بمقتضى قرار رئيس الجمهوريةرقم ٧٧ لسنة ٩٢، ونظر لوجود شبهه فى عدم دستورية المادة (٣) فى الفقرة ٤،٣ من القانون التى تجير للرئيس تعديل الجدول رقم (٢) ، فقد تم تقنين ذلك القرار بموجب القانون رقم ٢ لسنة ٩٧ (طبق اعتباراً من ٩٢/٣/٥) ، ورغماً عن ذلك فقد ثارت عديد من المشكلات التطبيقيه نتيجة عدم توضيح المقصود باصطلاح خدمات تشغيل للغير مما ادى الى التوسع فى تفسيرها من قبل الادارة الضريبة حتى أنها امتدت لتشمل نشاط المقاولات ، وهو ما تم التعبير عنه بمشكلة تحديد نطاق الخدمات التى تستوجب فرض الضريبة عليها

هذا من ناحية ، ومن ناحية آخرى ظهرت مشكلة تحديد القيمة الواجب أخضاعها للضريبة .

واذا كانت المشكلة الثانية قد تم حسمها من حيث ان وعاء الضريبة لقيمة تلك الخدمات تتمثل فى قيمة الاجور التى يتقاضاها القائمين بالتشغيل ولا يدخل فيها قيمة اعداد الخامات الداخلة فى التشغيل واداء الخدمة الا أنه الخلاف الذى لم يبت فيه بشكل نهائى حتى الان هو الخلاف فى تحديد نطاق خدمات التشغيل للغير وتطبيقاً للمنشور (٤١) لسنة ٩٢ الصادر بتاريخ ٩٢/٦/٤ تم تحديد نطاق خدمات التشغيل للغير التى تخضع للضريبة بشروط واسس معينة هى : -

١- ان ينصب التشغيل على السلعة .
٢- ان تكون السلعة محل التشغيل ملكاً للغير غير القائم بالتشغيل .
٣- ان يترتب على التشغيل تحويل المادة الى منتج جديد او تغيير حجمها او شكلها او مكوناتها او طبيعتها او نوعها ، وكذلك تركيب الاجزاء او التغليف واعادة التغليف او الحفظ فى الصناديق او الطرود او الزجاجات .
٤- ان يبلغ او يجاوز المقابل الذى حصل عليه مؤدى الخدمة نظير الخدمات التى قدمها مبلغ ٥٤٠٠٠ جنيه فى العام .

وقد ذهبت المصلحة أيضاً الى توسيع نطاق خضوع خدمات التشغيل للضريبة بحيث لا يقتصر فقط على ما يؤدى من تلك الخدمات على سلعة مملوكة للغير ، وانما امتد الامر الى غيرها من خدمات التشغيل الاخرى التى قد لا تتوافر فيها الشروط السابقة ، ولذلك صدرت التعليمات رقم (٣) لسنة ٩٣ لا غراض توضيح ان ما ورد بالمنشور رقم (٤١) لسنة ٩٢ خاص بتنظيم تحصيل ضريبة المبيعات بالنسبة للتشغيل فى المجال السلعى ، ولذلك فقد حددت خدمات أخرى تتدرج تحت خدمات تشغيل للغير ومن امثلة ذلك ما يلى : -

١-عمليات التصليح والصيانة والتركيب والنقل والمقاوله اذا ما تم تأديتها الى الغير .
٢-خدمات شركات الرش الزراعى .
٣-التشحيم والغسيل فى محطات تموين السيارات .
٤-تصميم وتنفيذ البرامج الخاصة على اجهزة الحاسب الالى المملوكة للعميل، وكذلك تأجير الانظمة والبرامج للعملاء .
٥-خدمات الوكالات الاعلانيه المتمثلة فى تأجير الاعلانات الخارجية المجسمة واليفط والفوانيس المضاءة والاعلانات على الشاسيهات
٦-تجميد المواد الغذائية فى الثلاجات لحساب الغير .
٧-اعمال المونتاج والتسجيلات الصوتية والدوبلاج وتأجير الكاميرات للغير. وهنا ثارت مشكلات كبيرة بين مصلحة الضرائب ومودوا الخدمات السابقة الصادرة بموجب التعليمات رقم (٣) لسنة ٩٣ ، حيث كان يجب النص على تلك الخدمات على سبيل التحديد فى القانون أو فى الجدول رقم(٢) بأعتبار عدم فرض اى ضريبة الا بنص قانونى ،ولا يتعين استخدام القياس فى تطبيق الضريبة لتعارض ذلك مع الدستور ، ومن ثم كان الاحرى تحديد تلك الخدمات فى صدور قانون الضريبة العامة على المبيعات او تعديلاته .

عموماً كان يتعين أضافة الكشف (ب) بالقرار الجمهورى رقم ٧٧ لسنة ٩٢ بداية التوسيع فى تطبيق الضريبة على الخدمات واهمها خدمات التشغيل للغير وخدمات المقاولات على وجه التحديد. ولتحديد قواعد واسس المحاسبة لخدمة المقاولات تم صدور المنشور رقم ٥ لسنة (بتاريخ ٩٤/٤/١٠) فى ضوء الاتفاق الموقع بين مصلحة الضرائب على المبيعات والاتحاد المصرى لمقاولى التشييد والبناء ، حيث تم تحديد الاتى : -

١-يعتبر تقديم المستخلص هو الواقعة المنشئة للضريبة بأعتباره الفاتورة المصدرة على ان يتم السداد وفقاً للاقرار الشهرى .

٢-يعتبر المقاول من الباطن مسدداً للضريبة اذا كان العقد الذىيعمل من خلاله قد سدد عنه الضريبة بمعرفة المقاول العمومى ، وعليه الالتزام بتقديم الاقرارات طبقاً للقانون موضحة به سابق سداد الضريبة بواسطة المقاول العمومى . وفىحالة قيام مقاول الباطن المتخصص بأى عملية تعاقد مباشر مع المقاول أو متلقى الخدمة يتعبر مقاول عمومى ويلزم بسداد الضريبة بأقراره الشهرى .

٣-ان النسب الواردة بالدراسات الفنية المرفقه منسوبه لاجمالى قيمة العقد وبما يتطابق مع الدفاتر والمستندات الخاصة بالمكلف (المقاول العمومى) ، وتلك النسب تمثل قيمة الضريبة عن القيمةالمضافة كخدمة مؤداه طبقاً للقرار الجمهورى رقم ٧٧ لسنة ٩٢.

٤-على المصلحة تقديم الخطابات التى يطلبها اعضاء الاتحاد من المقاولين لمتلقى الخدمة بما يفيد خضوعه للضريبة على ان تتحدد قيمة الضريبة بالفاتورة (المستخلص) . وفى ضوء ذلك الاتفاق تم تحديد نسبة لكل نوعية من نوعيات خدمة المقاولات وذلك فى حالة وجود مقاولى بـاطن، وفى حالة عدم وجود مقاولى باطن يتم حساب تلك النسب ويتم احتساب على اجمالى المستخلصات (ينظر لحدوديين رقمى (أ)،(ب)) وعلى عن القول ان الضريبة على خدمة المقاولات يتم تحصيلها على اجمالى قيمة المستخلصات من العميل (جهه الاسناد) وذلك بخلاف تحصيل قيمة ضريبة المبيعات على الخدمات والعمليات الصناعية السابق سدادها بمعرفة المقاول أو المقاول العمومى من جهه اسناد طبقاً للقواعد امتبعة فى تحصيل وسداد ضريبة المبيعات على العمليات الصناعية والخامات ، وفى جميع الاخوال ينتقل عبء تحمل الضريبة الى العميل جهه الاسناد .

جدول رقم (أ)

قيمة ضريبة المبيعات الخاصة بخدمة المقاولات

(فى حاله وجود مقاول باطن)

القطاع	المواد	القيمة المضافة		النسبة٪
		عمالة	اخرى ٪	
١- المبانى	٧١	١٥	١٤	٪٢,٩
٢- المبانى الخاصة	٧٨	١٢	١٠	٪٢,٢
٣- الاعمال الكهروميكانيكه وتجهيزات المبانى	٨٠	١٠	١٠	٪٢
٤- المرافق والطرق والمحاجر والرى .... واستصلاح الاراضى	٧٠	٢٠	١٠	٪٣
٥- البترول والاعمال البحرية	٧٥	١٥	١٠	٪٢,٥
٦- عقد التركيب	صفر	٥٠	٥٠	٪١٠

جدول رقم (ب)

قيمة ضريبة المبيعات الخاصة

بخدمة المقاولات (فى حاله عدم وجود مقاولى الباطن)

القطاع	المواد	القيمة المضافة		النسبة ٪
		عمالة	اخرى ٪	
١- المبانى	٨٥	٪١٨	٪٥	٪١,٥
٢- المبانى الخاصة	٪٨٨	٪٨	٪٤	٪١,٢
٣-الاعمال الكهروميكانيكيه وتجهيزات المبانى	٪٨٠	٪١٠	٪١٠	٪٢
٤- المرافق والطرق والمحاجر والرى .... واستصلاح الاراضى	٪٨٠	٪١٠	٪١٠	٪٢
٥- البترول والاعمال البحرية	٪٨٣	٪١٢	٪٥	٪١,٧

ولا شك ان ذلك الاتفاق قد اثار مشاكل عديدة عند التطبيق لعديد من الاسباب : -

١. ان تطبيق الاتفاق قد تم بأثر رجعى ، حيث تم تنفيذه اعتباراً من ٩٣/٤/١٨ اى قبل الاتفاق بحوالى عام تقريباً مما ادى الى وجود منازعات بين شركات المقاولات والعملاء (جهه الاسناد) ،وتجمت من امتناع العملاء عن رد تلك الضريبة للمقاولين المكلفين بتحصيلها وتوريدها لمصلحة الضرائب ، ولاشك ان الامر ازداد تعقيد وارتباكا نتيجة صدور عديد من الفتاوى من مجلس الدولة بخصوص خضوع او عدم خضوع شركات المقاولات للضريبة مما جعل العملاء يمتنعون عن سداد اى ضريبة لاى مستخلص سواء قبل المنشور او بعد تحريره .

٢. كان الاحرى اعتبار الواقعة المنشئة للضريبة هى صرف المستخلص وليس تقديمة للعميل ،حيث توجد فترة زمنيه كبيرة نسبياً بين تقديم المستخلص للعميل أو الجهه المسندة للعمل وبين صرفه التى تصل احيانا الى شهور مما يترتب على ذلك قيام المكلف بسداد ضريبة مبيعات لم يقم بتحصيلها بعد ، حتى لا يتعرض الى جريمة التهرب الامر الذى يجعله يتحمل اعباء تمويلية كبيرة

٣. نتيجة لاستطلاع رأى مجلس الدولة الخاص بخضوع اعمال المقاولة التى تتضمنها عقود المقاولات للضريبة على المبيعات تم الانتهاء الى عدم خضوع تلك العقود للضريبة الامر الذى جعل الاتحاد المصرى لمقاولى التشيد والبناء بأقامة دعوتين امام القضاء الادارى والقضاء العادى يطلب الحكم ببطلان ربط تلك الضريبة والكف عن المطالبة بها ، الامر الذى ترتب عليه توقف غالبية جهات الاسناد عن سداد الضريبة على خدمة المقاولات الى شركات المقاولات المكلفة ، مما وضع شركات المقاولات

فى مأزق واضح نتيجة لعدم وجود السيوله التى تواجه تلك الضريبة ، وفى نفس الوقت تتعرض فيه لتهديد مصلحة الضرائب بالحجز عليها نتيجة عدم توريدها للضريبة التى لم تحصل عليها اصلاً ، الامر الذى ترتب عليه مشاكل عديدة فى التطبيق ، وبالطبع اللجوء الىالمحاكم لحسم ذلك الموضوع نهائياً .

وفيما يلى تفصيل لاراء الجمعية العامة لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بالاضافة الى حكم المحاكم سواء محكمة النقض أو المحكمة الدستورية العليا بخصوص اخضاع نشاط المقاولات للضريبة العامة علىالمبيعات .

أ- اراء قسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة : -

ذهبت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة فى فتواها رقم ٤٩٥/٢/٣٧ (صادرة بتاريخ ٩٤/١٢/٧) بشأن مدى خضوع نشاط شركات المقاولات للضريبة الى أنه :

" لما كان قانون الضريبة العامة على المبيعات قد عرف المفاهيم والمصطلحات الواردة بالمادة (١) منه تعريفاً عاما . وخص مفهوم الخدمة بأنها كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون . بما يعنى أن المشرع قد عزف عن التعرف للخدمةبالمفهوم العام المجرد وشاء ان يخضع لكل خدمه يرى شمول الضريبة لها اسما تنفرد به على سبيل الحصر والتعيين فى الجدول المرافق للقانون ، والذى يملك رئيس الجمهوريه مكنة الاضافة اليه وتعديله ، بيد ان هذه المكنة يتعين ان تكون فى اطار ما رسمة المشروع بان يكون بيان الخدمة بالتفريد العينى لها وليس بالتعريف العام المجرد التى لم يشأ المشرع ان يسلك سبيلها فيما يتعلق بتحديد الخدمة فى تطبيق احكام هذا القانون .

وفى ضوء من ذلك ينبغى فهم قرار رئيس الجمهورية رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢ مما يحمله على الصحة ويبعده عن اللبس والغموض والتعريفات العامة بما مؤداه ان عبارة خدمات التشغيل للغير المضافة الى الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات بقرار رئيس الجمهورية آنف الذكر تضبط بالسياق وتحمل فى اطارة ولوجا من باب العموم الذى قصد به الخصوص بأعتبارها استخلاصا عقلياً لحكم النص الذى ليس امرا خارجا عنه ودلاله ذلك ان المشرع بعد ان عين فى الجدول رقم (٢) المرافق للقانون آنف الذكر عددا من الخدمات التى تدخل فى عموم التشغيل للغير مثل خدمات الفنادق والمطاعم السياحية وخدمات شركات النقل السياحى وخدمات التلكس والفاكس والنقل المكيف بين المحافظات وخدمات الوسطاء الفنيين لاقامة الحفلات العامة أو الخاصة .صدر قرار رئيس الجمهورية رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢ بأضافة خدمات التليفون والتلغراف المحلى وخدمات الاتصالات الدولية وخدمات التشغيل للغير وهى عبارة تتسع لكل الخدمات المذكورة آنفا وبما مفاده أنه قصد بها سائر الخدمات المتعلة بهذا النوع المشار اليه من قبل ومن ثم تخرج عنها عقود المقاولة اذ انها ليست من جنس ما ذكر ولو قصد المشرع اخضاعها للضريبة على المبيعات ما اعوزه النص على ذلك صراحة وايد ذلك ايضاً ان رئيس الجمهورية اصدر بعد ذلك القرار رقم ٢٩٥ لسنة ١٩٩٣ باضافة خدمات اخرى الى ما يخضع للضريبة وهى تتعلق بتاجير السيارات والبريد السريع و شركات النظافة .ولو كان يقصد من القرار السابق رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢ عموم خدمات التشغيل للغير لما احتاج الى اصدر القرار الاخير.

وبناء عليه لا تخضع اعمال المقاولة التى تضمنتها العقـود المعروضـة للضريبة العامة على المبيعات لعدم اشتمال احكام القرار رقم (٧٧)لسـنة ٩٢ عليها .

وقد اكدت المعنى سالف الذكر فتوى الجمعيه العمومية لقسمى الفتـوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٢٣٤ (ملف رقم ٢٥٥٢/٢/٣٢ صادرة بتـاريخ ٩٥/٤/١) فيما يتعلق بمدى خضوع نشاط النقل والمقاولات اذ نصت على أنه :

" سبق الاشارة ان القرار (٧٧) لسنة ١٩٩٢ فيمـا اوردة مـن خدمـات التشغيل لم يقصد اخضاع الخدمات كلها نقـلا ومقـاولات وحرفـا واعمـالا وانشطة وغير ذلك يتضح له هذا العموم بالغ السعة والشمول للدلاله اللغويـه للفظ (التشغيل للغير) ولما اعـوز صـاحب القـرار التشـريعى (رئيـس الجمهوريه) ان يؤكد هذا المفاد الضخم بعبارة تحمل على اليقين فى ادراك هذا المفاد ولما احتاج صاحب القرار من بعد ان يصدر القرار رقـم ٢٩٥ لسـنة ١٩٩٣بأضافة خدمات اخرى الى ما يخضع للضريبة التـى تتعلـق بتـأجير السيارات والبريد السريع و لو كان يقصد من القرار السابق رقم ٧٧ لسنة ٩٢ عموم خدمات التشغيل للغير لما احتاج الى اصدار القرار الاخير.

وبناء عليه لا تخضع اعمال المقاولة التى تضمنتها العقـود المعروضـة للضريبة العامة على المبيعات لعدم اشتمال احكام القـرار رقـم (٧٧) لسـنة ١٩٩٢ عليها .

ب- أحكام القضاء

حكم محكمة النقض بأخضاع نشاط المقاولات لضريبة المبيعات

اصدرت محكمة النقض حكمها فى النزاع القائم بين مصلحة الضرائب علـى المبيعات واحد المقاولين انتهت فيه إلى اخضاع نشاط المقاولات للضريبة العامـة

على المبيعات ، وبلك ينتهى نزاع دام اكثر من ست سنوات بين المقاولين ومصلحة الضرائب على المبيعات ، وقد حسم هذا الحكم النزاعات حول مدى خضوع اعمال المقاولات للضريبة العامة على المبيعات بأعتبارها ضمن خدمات التشغيل لدى الغير . اعتمدت محمكمة النقض على عدة اسس قانونية فى حكمها منها قانون ضريبة المبيعات والجداول المرفقة به والخاص بأخضاع بعض الخدمات لهذه الضريبة ، واكدت فى ذلك أن المشرع حرص على ان يضع لكل خدمة ارتأى شمول الضريبة لها اسما تنفرد به على سبيل الحصر والتعيين وهو ما يخرجها عن المدلول العام المجرد ، بما لازمه اعتبار مقصود المشرع من عبارة خدمات التشغيل للغير مدلولا محددا لخدمات معينة يؤكد هذا النظر أنه لو كان مقصود المشروع من عبارة خدمات التشغيل يعتبر مدلولا عاما ينصرف الى عموم الخدمات لما احتاج الامر الى ان يخضع الخدمات الواردة بالجدول (ز) الملحق بالقانون رقم ٢ سنة ١٩٩٧ للضريبة وهى الخدمات التى تتعلق بتأجير السيارات والبريد السريع وشركات النظافة واستخدام الطرق اذ ان هذه الخدمات الاخيرة تندرج تحت هذا المدلول العام ، لما كان ذلك وكان المدلول اللغوى لعبارة التشغيل للغير هو المزاولة بالممارسة والتكرار وكان عقد المقاولة وفقاً لاحكام القانون المدنى من العقود المسماة التى ترد على العمل يقوم فيه المقاول بأداء عمل أو شغل معين لحساب الغير ، فاذا قدم المقاول مادة العمل كلها أو بعضها كان العقد مزيجا من بيع ومقاولة فيقع البيع على المادة وتقع المقاولة على العمل مما لازمه انصراف عبارة خدمات التشغيل للغير فى خصوص نشاط المقاولات الى عنصر العمل وحده دون المواد المستخدمة التى تنظم الضريبة عليها الجداول الخاصة بالسلع متى كان هذا العمل يزاول على وجه الممارسة والتكرار ، وكان القائم به من المكلفين بتحصيل وتوريد الضريبة العامة على المبيعات

سواء بلغ المقابل ، الذى حصل عليه نظير الخدمات التى قدمها خلال السنة المالية حدد التسجيل ٥٤٠٠ جنيه أو ما يقررة وزير المالية أو لم يبلغ ذلك الحد ومع ذلك تم تسجيل اسمه بناء على طلبه واذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر وجرى فى قضائة على عدم انصراف عبارة " خدمات التشغيل للغير " الى عقود المقاولة بصفة مطلقة ، ورتب على ذلك عدم خضوعها للضريبة العامة على المبيعات دون أن يعرض لطبيعة عقود المقاولة التى تطالب المطعون بالضريبة عنها من حيث عناصرها ومدى استيفاء شروط استحقاقها ، فإنه يكون مشوبا بالقصور فى التسبيب بما يوجب نقضه .

ولذلك فقد حكمت المحكمة بخضوع نشاط المقاولات للضريبة العامة على المبيعات .

٢- حكم المحكمة الدستورية العليا

حكمت المحكمة الدستورية العليا فى جلستها يوم ٧ نوفمبر ١٩٩٨ بعدم قبول الدعوى بعدم دستورية بعض مواد قانون ضريبة المبيعات .... وكانت الدعوى رقم ٩٢ لسنة ١٩ قضائية تطالب بعدم دستورية نص الفقرتين ٢،٣ من المادة الثالثة من قانون الضريبة العامة على المبيعات فيما خولته لرئيس الجمهورية من اعفاء بعض السلع من الضريبة وتعديل سعر الضريبة على بعض السلع وما خولته من تعديل فى الجدولين ١،٢ المرافقين للقانون وسقوط ما تضمنته الفقرتين ٢،٣ من أحكام أخرى وكذلك سقوط القرار رقم ٣ لسنة ١٩٩٣ باخضاع نشاط المقاولات للضريبة العامة الى المبيعات .

الجدير بالذكر أن هيئة المفوضين بالمحكمة الدستورية العليا قد أعدت تقريرها فى هذا الموضوع وفقاً للمبادئ المستقرة فى قضاء المحكمة

الدستورية العليا والذى طالب أصليا بعدم قبول دعوى عدم الدستورية واستند الرأى على ان المستقر فى قضاء المحكمة الدستورية ضرورة توافر شرط المصلحة فى حالة المطالبة بتعديل أو الغاء النص المطعون فيه وان يكون مركزه القانونى فى الدعوى الموضوعية قد تحدد فى ظل القانون قبل تعديله أو الغائه فإذا أحل الشرع قاعدة جديدة تعين تطبيقها اعتبارا من تاريخ نفاذها واهمال القاعدة القديمة من هذا التاريخ ، ولذلك انتهى التقرير الى أنه بصدور القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ – والذى الغى الفقرتين ٣،٢ من المادة الثالثة بقانون ضريبة المبيعات – لم يعد للنص المطعون عليه أى أثر فى المركز القانونى للمدعى فى الدعوى الموضوعية مما تنتفى معه مصلحته فى الدعوى الدستوريه ، وبصدور هذا الحكم من المحكمة الدستورية العليا تنتهى المنازعات بين مصلحة الضرائب على المبيعات وبين الممولين الخاضعين للضريبة خدمات التشغيل للغير فى صالح وزارة المالية ويصبح لزاما على هؤلاء الممولين تسجيل انفسهم فى مصلحة ضرائب المبيعات وسداد ما عليهم من ضرائب بما فى ذلك اعمال المقاولات .

الا ان قضية نشاط المقاولات للغير لم تحسم بعد ، حيث من الممكن الطعن بعدم دستورية القانون رقم ٢ لسنة ٩٧ ، بالاضافة الى مشمول حكم المحكمة الدستورية أيضاً ، ولذلك من رأى المؤلف أنه حسماً لكافة الخلافات والمنازعات حول خدمات التشغيل للغير وخدمات المقاولات من الواجب الاسراع بتعديل القانون لاغراض تحديد قيمة تلك الخدمات على درجة التخصيص .

٣/٦ مشكلات آخرى للمحاسبة عن ضريبة المبيعات

لاشك ان تطبيق نظام الضريبة على المبيعات قد ادى الى زياده كبيره في حصيلة المصلحة وهى فى تزايد مستمر من فترة الى آخرى ، الا ان تطبيق تلك الضريبة ما زالت يشوبها عديد من المشكلات الناجمة عن اما عدم وضوح النص القانونى او سوء صياغته او نقص فى التشريع او اختلافات وجهات النظر حول اسلوب المحاسبة التطبيقى ، ولعل ابرز تلك المشكلات ما يتعلق بنظام خصم الضريبة المسددة على المدخلات وردها من المخرجات ، والخدمات الفندقية والسياحية .

١/٣/٦ مشكلات الخصم الضريبى

تضمنت المادة (٢٣) من القانون نظام الخصم الضريبى باعتباره احد الاساليب الرقابية فى تطبيق الضريبة على المبيعات ، حيث تم النص على ما يلى : -

" للمسجل عند حساب الضريبة ان يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع ، ما سبق سداده او حسابه من الضريبة على المردودات من مبيعات ما سبق تحميله من تلك الضريبة على مدخلاته وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المبيعة بمعرفة المسجل فى كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود والشروط والاوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذيه ولا يسرى ذلك الخصم المشار اليه على السلع الواردة بالجدول (١) المرافق للقانون .

ومؤدى ذلك ان نظام خصم الضريبة التى تنظمه تلك المادة يقتصر على النطاق التالى : -

- ان النظام يقتصر على السلع المصنعة سواء كانت محليه او مستوردة .

- ان الخدمات الخاضعة للضريبة تخرج عن نطاق تطبيق تلك المادة وهو ما تـــم تأكيده فى المادة (١٩) من اللاحة التنفيذيه للقانون .

-هناك بعض القيود المرتبطة باعمال نظام الخصم حيث يجب ان تتم التفرقة بين المدخلات الخاصة بالسلع المعفاه والخاصة بالسلع الخاضعة للضريبة .

حيث تم التفرقة فى المادة (١٩) من اللاحة التنفيذيه للقانون ما بين خصم الضريبة على المدخلات التى تستخدم تصنيع ســـلعة خاضعـــة للضريبـــة أو المدخلات التى تستخدم فى صناعة سلع معفاه ، حيث سمحت بالخصم لما يتم استخدامه من تلك المدخلات فى تصنيع سلعة خاضعة على النقيض من تلـــك التى تدخل فى تصنيع سلعة معفاه .

عموما يشترط للاستفادة بنظام الخصم الضريبى مراعاه ما يلى : -

١- ان تكون المدخلات من السلع الوسيطة

حيث يجب ان تكون تلك السلع مخصصه للاستخدام المباشر فى الانتـــاج فلا يسمح بخصم الضريبة على السلع المشتراه للاستخدام غير المباشـــر فـــى الانتاج كالادوات وقطع غيار الاجهزة والمعدات الانتاجيه ومستلزمات تشغيلها اللازمه لممارسة النشاط تطبيقا للمنشور رقم ٧٨ لسنة ٩١ بتاريخ ٩١/١٢/١.

وينتقد ذلك المنشور لانه لا يتفق مع ما جاء بالمادة الاولى من القانون من ان الضريبة على المدخلات هى الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة فى انتاج سلع خاضعة للضريبة ، فهو اذن ينصرف الى السلع التى تســـتخدم فى الانتاج بصفة عامة دون تفرقه بين الاستخدام بطريقة مباشرة او بطريقـــة غير مباشرة ، كما ان ميزة خصم تلك الضريبة على هذه السلع مقرره اصـــلاً لمنع تكرار ازدواج حساب الضريبة ، حيث انه طالما ان المسـجل قـــد قـــام

بدفعها ولم يتم حسابها ضمن عناصر تكلفة المنتج النهائى فيجب ان يستفيد بذلك الخصم .

٢- ان تكون المدخلات مشتراه من بائع مسجل

حيث يجب ان يحتفظ المسجل بالفاتورة الضريبية (بالنسبة للمدخلات من السلع المصنعة محلياً) او شهادة الاجراءات الجمركيه (بالنسبة للمدخلات من السلع المستوردة) .

ونظراً لان التسجيل لدى مصلحة الضرائب يقتصر حاليا بالنسبة للسلع الخاضعة للضريبة على المنتج الصناعى والمستورد ، فلا يمكن خصم الضريبة على المدخلات الا اذا تم شراء تلك المدخلات من اى منهما .

٣- ان تكون المدخلات قد استخدمت في صناعة مخرجات خاضعة للضريبة

حيث لا يسمح بالخصم اذا ما استخدمت المدخلات فى صناعة مخرجات معفاه من الضريبة ، اما اذا استخدمت المدخلات فى صناعة مخرجات بعضها خاضع للضريبة وبعضها الاخر معفى من الضريبة ، فأن الضريبة التى يجب خصمها تتحدد بنسبة المخرجات الخاضعة للضريبة الى اجمالى المخرجات تطبيقاً لنص المادة (١٨) من اللائحة التنفيذيه للقانون .

ولاشك ان هناك عدد من المشكلات التطبيقية يمكن استعراضها بأيجاز على النحو التالى : -

أ- كيفية خصم الضريبة المسددة على بعض المدخلات المستخدمة فى الانتاج الصناعى الخاص بالمؤسسات الصحفييه أو المخرجات المسعرة من قبل الدولة وتكون معفاه من الضريبة .

حيث لا يكون امام المسجل سوى تحمل تلك الضريبة ، مما يترتب عليه تخفيض هامش ربحة ، وهو الامر المنتقد والذى يتعين معه تعديل القانون بحيث يتم السماح للمسجل بأسترداد ما يسدده من ضريبة على تلك المدخلات .

ب- كيفية خصم الضريبة التى قد يسددها البائع المسجل عند شراء مدخلات تلك المخرجات اللازمة فى لاغراض التسليح للدفاع والامن القومى ، وحيث ان المسجل لم يكن يعلم وقت شراء تلك المدخلات انها سوف تستخدم فى انتاج سلعة لازمة لاغراض التسليح للدفاع والامن القومى ، واذا سدد ضريبة على تلك المدخلات محليه او مستوردة فمن حق المسجل الحصول على تلك الضريبة مرة اخرى طالما استخدمت فى الغرض المحدد وتطبيقاً للمنشور رقم ٦٤ لسنة ٩١ الصادر من المصلحة تم السماح لاحد المسجلين بخصم الضريبة المسددة فى الجمارك عن سلع تم توريدها للمصانع الحربية من الضرائب المستحقة على الشركة عن مبيعاتها لجهات اخرى ، ولا شك ان تلك المعالجة قد تتعارض مع ما جاء باللائحة (١) من المعلوم ان المادة (٢٩) من القانون قد اعفت المخرجات اللازمة لاغراض التسليح للدفاع والامن القومى من الضريبة تدعيماً للدور الذى تقوم بوزارة الدفاع والانتاج الحربى والداخلية والهيئة العربية للتصنيع وهيئة الامن القومى كما اعفت أيضاً المدخلات المستخدمة فى الانتاج تلك المخرجات التنفيذيه من ضرورة ان تكون المدخلات قد استخدمت فى صناعة مخرجات خاضعة للضريبة حتى يسمح بخصم الضريبة المستحقة على تلك المدخلات ، مما يقترح معه تعديل القانون بالسماح للمسجل برد الضريبة على تلك المدخلات .

٢/٣/٦ مشكلات المحاسبة عن خدمات المنشأت السياحية الفندقية

تخضع خدمات الفنادق المطاعم والنقل السياحى الى الضريبة العامة على المبيعات وقد واجهت تلك المنشأت عديد من المشكلات التطبيقية للضريبة العامة على المبيعات لعل ابرزها ما يلى : -

١- ايرادات المحلات داخل الفندق

تم التفرقة بين حالتين : -

أ- الاولى :- اذا كانت المحلات مؤجره للغير لجهات مستقلة عن الفندق من الناحية التنظيمية والادارية والمالية ، لايتم خضوع مقابل الايجار الذى يحصل عليه الفندق للضريبة على المبيعات و قد يشير ذلك الى ان اسعار السلع فى المحلات التى يديرها الفندق اعلى من الاسعار فى المحلات التى يؤجرها ، لان الاولى محملة بضريبة مبيعات عن خدمات فندقية .

ب-الثانيه :- اذا كانت المحلات خاضعة لاشراف وادارة الفندق فان جميع مبيعات المحلات تخضع للضريبة بأعتبارها خدمات فندقية بفئة ٥٪ حتى لو كانت السلع المباعة فيها معفاه من الضريبة ، وقد ينتقد ذلك الوضع بأعتبارة انه يشير الى وجود ازدواج فى تحميل ضريبة المبيعات حيث سبق وان حملت السلع المباعة بضريبة مبيعات عند بيع المنتج لها .

٢- الوجبات التي تقدم للعاملين بدون مقابل

كانت مصلحة الضرائب على المبيعات فى بادىء الامر تخضع الوجبات التى تقدم للعاملين بالفنادق او البواخر العائمة والمطاعم السياحية الى الضريبة، بأعتبار ان الماده (٦) من القانون قد قضت بان قيام المكلف بالاستفادة من الخدمة فى اغراض خاصه او شخصيه يعتبر فى حكم البيع

الموجب لاستحقاق الضريبه ، ولكن نظر لان الغرض من تقديم تلك الوجبات عادة ما يكون بسبب طبيعة العمل الذين يقومون به وبالتحديد فى مجال الفنادق العائمة ، فان مصلحة الضرائب قد تراجعت وقامت باصدار تعليمات فى ٩٣/٨/٥ بخصوص عدم خضوع تلك الوجبات وذلك اعتباراً من هذا التاريخ .

ورغما عن ذلك فمازالت بعض المأموريات تقوم بأخضاع قيمة تلك الوجبات للضريبة .

٣- خدمات شركات النقل السياحي

تخضع خدمات شركات النقل السياحى الى الضريبة العامة على المبيعات بنسبة ٥٪ من قيمة الفاتورة . وقد اثير عده خلافات فى اخضاع قيمة تلك الخدمات للضريبة علىالنحو التالى : -

أ- خدمات النقل السياحي خارج البلاد

حيث قد تقوم شركات النقل السياحى بنقل المعتمرين والحجاج من داخل البلاد على اساس الرحلات البريه الى السعوديه ، وقد اثير خلاف فى الرأى حول مدى خضوع خدمة النقل هذه ولاسيما تلك التى تؤدى خارج حدود البلد (اى فى السعودية) للضريبة .

وقد ذهبت المصلحة الى أخضاع كافة تلك الخدمة بواقع ٥٪ من قيمة العقد او الفاتورة بأعتبار ان تلك الخدمة اى النقل السياحى وقد وردت بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون بشكل مطلق بغض النظر عن مكان تأدية الخدمة ، ومن هنا تقوم المصلحة باخضاع كامل قيمة الخدمات التى تؤديها هذه الشركات حتى لو أمتدت خارج البلاد .الا ان ذلك الوضع منتقد لانه يتعارض مع اقليمية الضريبة العامة على المبيعات هذا من ناحية ، ومن ناحية اخرى ترى مامورية ضرائب التضامن الاجتماعى ورسم التنمية اخضاع نشاط

خدمات النقل السياحى لو امتد للخارج الى الضريبـــة (ضريبـــة التضـــامن الاجتماعي بنسبة ٥٪ ورسم التنمية بنسبة ٢٥٪ فى حدود وشـــروط معينـــة) باعتباره نقل برى دول تماماً مثل نشاط تذاكر الطيران او تذاكـــر البواخـــر ، وهنا يكون هناك ازدواج ضريبى من جهه ومن جهـــه اخـــرى فـــان تذاكـــر الطيران او البواخر لا تخضع لضريبة المبيعات لتعـــارض ذلـــك مـــع مبـــدأ الاقليمية الامر الذى يتعين معه اقتصار فرض الضريبة على المبيعات على ما تؤديه تلك الشركات من خدمات تؤدى داخل حدود مصر ، على ان تفـــرض على الجزء الاخر خارج البلاد ضريبة التضامن ورسم التنمية .

ب- المحاسبة عن الضريبة في حالة تأجير واستئجار السيارات خارج شركات السياحي

حيث ثار خلاف فى الرأى حول كيفية حساب ضريبة المبيعات على نشاط تأجير سياره سياحية من شركة اخرى والتى تقوم بتأجيرها للغير .

حيث ذهبت مصلحة الضرائب الى ضرورة قيام الشركة السياحية الاولى (المؤجرة) بتحصيل الضريبة من قيمة الايجار المسدد بنسبة ٥٪ من الشركة السياحية الثانية (المستأجرة) ، وعند اعادة تاجير السيارات للغـــير بمعرفـــة الشركة السياحية الثانية فانها تقوم بتحصيل ضريبة من الطـــرف (العميـــل) الذى تم تأديه خدمة النقل لصالحة بواقع ٥٪ على اجمالى قيمة الفاتورة علـــى ان تقوم بعد ذلك بتوريد الفرق بين قيمة الضريبة على الايجار الذى تقاضتـــه من الغير وقيمة الضريبة على الايجار الذى دفعته للشركة الاولـــى ، بعبـــارة آخرى تفرض الضريبة على القيمة المضافة . وفيما يلى مثالاً أيضاحياً لذلك : -

مثال

قامت شركة دهب للسياحة بتاجير سياره سياحية عدد ٥٠ راكب لشـــركة جرانه للسياحة نظير مبلغ ٥٠٠٠ جنيه لاغراض القيام برحلة الى الغردقـــة ، وقد قامت شركة جرانه بأعادة تأجيرها لشركة جارانتى بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .

المطلوب : حساب ضريبة المبيعات الواجب تحصيلها من كلا الشركتين وفقـــاً لتعليمات مصلحة الضرائب على المبيعات .

أ-بالنسبة لشركة دهب للسياحة :-

تقوم بتحصيل الايجار من شركة جرانه للسياحة مضافـــاً اليـــه ضريبـــة مبيعات بواقع ٥٪ ، اى يكون لمبلغ الذى يجب ان تحصله من شركة جرانه ما يلى : -

= ٥٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ٥٪

= ٥٢٥٠ جنيه

على ان تقوم شركة دهب بسداد ضريبة مبيعات للمأموريه بواقع ٢٥٠ جنيه .

ب- بالنسبة لشركة جرانه للسياحة

تقوم بتحصيل الايجار من الغير مضافاً اليه ضريبة مبيعـــات بواقـــع ٥٪ على اجمالى قيمة الخدمة ، ثمتقوم بسداد الفرق بين الايجار الذى تقاضة مـــن الغير والايجار الذى دفعته لشركة جرانه الى مصلحة الضرائب .

اى ان المبلغ الذى يجب تحصيله ما يلى : -

= ٦٠٠٠ + ٦٠٠٠ × ٥٪

= ٦٣٠٠ جنيه .

وتقوم بعد ذلك بسداد ضريبة مبيعات بواقع ٥٠ جنيه (٣٠٠ - ٢٥٠) .

فهرس

كتب أخرى للمؤلف

*****

١) المراجعة المتقدمة .
٢) أساليب المحاسبة للمديرين .
٣) الضريبة على أرباح شركات الأستثمار .
٤) أرشادات المراجعة .
٥) إجراءات و أختبارات المراجعة .
٦) تخطيط عملية المراجعة .
٧) ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى و التطبيق المحاسبى .
٨) تخطيط أرباح منشآت الأعمال بأستخدام الأساليب المتقدمة للمحاسبة الأدارية .
٩) أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات و المحاسبين القانونيين .
١٠)الجوانب التشريعية و الممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشآت الفردية و شركات الأشخاص .
١١)الضريبة على أرباح شركات الأموال .
١٢)ضوابط و مسئوليات مهنة المراجعة و المحاسبة القانونية .
١٣)المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية و التطبيق .
١٤)بحوث و دراسات فى تطوير و أصلاح نظم الضرائب فى مصر .
١٥)الجوانب التشريعية و الممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة .
١٦)الفحص الضريبى و المنازعات الضريبية فى محاسبة و ربط الضريبة الموحدة .
١٧)أعداد تقارير المراجعة و الفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة .
١٨)المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص .
١٩)أجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية .
٢٠)أجراءات المحاسبة القانونية لتكوين وتنظيم وأنقضاء الشركات المساهمة .
٢١)أعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل .

٢٢)المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين .
٢٣)معالجة متقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة .
٢٤)الأتجاهات الحديثة فى المراجعة والرقابة على الحسابات .
٢٥)أسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية .
٢٦)تحليل وتقييم الحوافز والأعفاءات الضريبية مع مدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها .
٢٧)معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات .
٢٨)تخطيط الأرباح والأداء المالى المستقبلى لمنشأت الأعمال .
٢٩)التحليل المالى للتقارير والقوائم المحاسبية .
٣٠)الأصول المنهجية الحديثة لدراسات الجدوى المالية للإستثمار .
٣١)المراجعة باستخدام التحليل الكمى ونظم دعم القرار .
٣٢)المراجعة فى ضوء المعايير الدولية .
٣٣)الأفصاح فى التقارير المالية لشركات المساهمة و دور و أجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) .
٣٤)مشاكل القياس و التقييم المحاسبى ودور و اجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية و الدولية .
٣٥)المحاسبة الضريبية فى شركات السياحة .
٣٦)دراسات متقدمة فى المحاسبة عن الأصول .

دراسات متقدمة فى المحاسبة عن الضرائب

(فى ضوء المتغيرات الاقتصادية الدولية)

رقم الإيداع

٢٠٠٠/٢١٨٥

الترقيم الدولى

I.S.B.N

977-04-2875-2

د. أمين السيد أحمد لطفى

٣٦ ش شريف - القاهرة